



CEPPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

TAX & LEGAL NEWS



Numero 6 del 19 marzo 2018

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

Anche le STP possono inviare le dichiarazioni telematiche

In vigore la convenzione Italia – Panama

L'Ecofin aggiorna la Black list comunitaria degli Stati non collaborativi

INTERPRETAZIONI

Nel conferimento di una azienda precedentemente acquistata l'avviamento rimane sulla conferente

GIURISPRUDENZA

Le somme restituite all'acquirente per clausole di garanzia riducono il prezzo di acquisto e non sono sopravvenienze attive

Per rivalutare terreni e partecipazioni occorre il versamento tempestivo

La sistematica rinuncia al compenso professionale giustifica l'accertamento induttivo

Il conguaglio pagato ai coeredi per acquisire una azienda è deducibile come avviamento

E' elusivo il frazionamento di una operazione unitaria per fruire di regimi più favorevoli

Le imposte pagate in eccesso non si possono utilizzare in sede contenziosa

Le dichiarazioni rese da terzi sono utilizzabili nel processo tributario

DOTTRINA

Il costo ammortizzato dei finanziamenti soci e la derivazione rafforzata nel commento di Assonime

Consiglio Nazionale e Fondazione dei commercialisti analizzano la disciplina dei PIR

BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

GIURISPRUDENZA

I sindaci sono responsabili delle poste di bilancio solo se esercitano anche la revisione legale

Il Tribunale di Genova ha preso in considerazione una causa di responsabilità avanzata dalla curatela di un fallimento nei confronti di amministratori e sindaci di una società nel bilancio della quale sono state esposte poste non corrette.

Il Tribunale ha ricordato che la verifica delle poste di bilancio compete al soggetto incaricato della revisione legale, il quale è chiamato alla concreta applicazione delle regole e dei principi di revisione. Al collegio sindacale spetta invece la vigilanza sul rispetto della legge e dello statuto, quando appunto la revisione dei conti è affidata ad un soggetto diverso. Secondo i giudici *“in tal caso infatti il sindaco è chiamato a svolgere sul bilancio d'esercizio esclusivamente l'attività di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, ossia sull'osservanza delle norme procedurali inerenti la formazione, il deposito e la pubblicazione del bilancio, non dovendo esprimere un giudizio sulla sua attendibilità e quindi eseguire procedure di controllo circa la verità delle poste esposte.”*

Tribunale di Genova, Sentenza 8880 del 6.10.2017

IMPOSTE SUI REDDITI

INTERPRETAZIONI

Nel conferimento di una azienda precedentemente acquistata l'avviamento rimane sulla conferente

Nella circolare 8/E del 4 marzo 2010 l'Agenzia delle Entrate ha considerato il caso in cui viene conferita una azienda acquistata in precedenza, per la quale è stato contabilizzato un avviamento, giungendo alle seguenti conclusioni: l'avviamento è da considerarsi come un elemento scindibile dal complesso di beni aziendali e quindi può legittimamente non essere oggetto di conferimento. Partendo da questo presupposto si arriva a concludere quanto segue: *“considerato che il valore dell'asset avviamento non è oggetto di trasferimento (ma viene stornato dalla contabilità del soggetto conferente in conseguenza della perdita di valore scaturente dalla dismissione del compendio aziendale di riferimento), si ritiene che tale posta contabile debba essere esclusa dal concetto di azienda conferita”*.

Questa conclusione viene ribadita ora dalla DRE Lombardia, in una risposta ad un interpello, anche nel caso in cui il soggetto conferente è un imprenditore individuale che, per effetto dell'operazione, perde lo status di imprenditore. In tale caso *“la deduzione del valore fiscale residuo dell'avviamento preesistente (che si ribadisce non viene trasferito alla conferitaria, ma resta presso il conferente), deve avvenire per intero, ai sensi dell'articolo 101, comma 5, del TUIR, nell'ultimo periodo d'imposta del conferente, quale ultimo evento fiscale che lo riguarda prima della perdita della qualifica di imprenditore”*.

L'effetto penalizzante in capo all'impresa, secondo la DRE, è comunque scongiurato grazie alla possibilità di riporto delle perdite: *“l'eventuale risultato fiscale negativo (emergente dal quadro RF del modello*

redditi persone fisiche) cui concorre anche la deduzione del valore fiscale residuo non ammortizzato dell'avviamento, è utilizzabile, ai sensi dell'articolo 8 comma 3 del TUIR, da parte dell'ex imprenditore individuale (nel quadro RH dei successivi periodi d'imposta) in compensazione con altri redditi della stessa natura."

In realtà la penalizzazione è evidente: nel caso generale, le perdite fiscali nel mondo Irpef (articolo 8, comma 3 del Tuir) sono infatti riportabili solo nei cinque periodi di imposta successivi. Il risultato di questa impostazione, chiaramente non condivisibile, è che per cinque anni il reddito di partecipazione nella conferitaria viene abbattuto dal riporto delle perdite, mentre dal sesto anno in poi le perdite residue sono inutilizzabili e quindi perse. La vicenda diviene paradossale, poi, nel caso di conferimento in società di capitali (non trasparenti): gli unici redditi futuri saranno dividendi, quindi una tipologia non compensabile con le perdite riportate.

DRE Lombardia, Risposta ad interpello n. 904-1573/2017

GIURISPRUDENZA

Valutazione qualitativa e quantitativa dell'economicità dei costi

La Cassazione interviene nuovamente sul tema dell'inerenza dei costi ai fini della deducibilità del reddito di impresa, con una sentenza che "mischia" due approcci derivanti da precedenti pronunce.

In primo luogo viene sottolineato l'aspetto qualitativo della valutazione: *"il principio di inerenza è principio generale inespresso, immanente alla nozione di reddito d'impresa, e la valutazione dell'inerenza di un costo all'attività d'impresa impone un giudizio di tipo qualitativo, che non necessariamente implica anche un giudizio quantitativo, e cioè di apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità, che non sono espressione dell'inerenza ma costituiscono meri indici sintomatici dell'inesistenza di tale requisito, ossia dell'esclusione del costo dall'ambito dell'attività d'impresa"*.

Le conclusioni a cui giunge la pronuncia, però, riassumono anche le caratteristiche dell'approccio quantitativo: *"la valutazione circa la deducibilità o meno di un costo postula l'accertamento della congruità ed economicità dello stesso, dovendosi riconoscere all'amministrazione finanziaria, per orientamento consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, il potere di «valutare ai fini fiscali le varie prestazioni che costituiscono le componenti attive e passive del reddito secondo il normale valore di mercato», (...), che si estrinseca, appunto, nella facoltà di valutare i costi ed i ricavi esposti dal contribuente nel bilancio di esercizio e nella dichiarazione annuale dei redditi, (...) e, quindi, di negare la deducibilità, anche parziale, di un costo ritenuto non congruo o sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa, e quindi in presenza di un comportamento contrario ai canoni dell'economia, rispetto al quale il contribuente non fornisca plausibili ragioni giustificatrici"*.

Cassazione, Sentenza n. 3170 del 9.2.2018

Le somme restituite all'acquirente per clausole di garanzia riducono il prezzo di acquisto e non sono sopravvenienze attive

La Commissione tributaria provinciale di Mantova ha preso in considerazione un caso complesso dal punto di vista procedurale, ma relativamente semplice nei contenuti. Una società acquirente di una partecipazione ha ricevuto la restituzione di una somma dovuta al verificarsi di eventi previsti contrattualmente. Questa somma ricevuta era qualificata fin dall'inizio come una riduzione del

corrispettivo di acquisto; l'Agenzia delle entrate ha però ritenuto di attribuire ad essa natura reddituale, considerandola sopravvenienza attiva conseguita a titolo di risarcimento (Tuir, articolo 88, comma 3, lettera a).

La Commissione Tributaria ha annullato l'accertamento, nella considerazione che *"in assenza di disposizioni di legge che esplicitamente fanno riferimento al caso in questione, debba darsi prevalenza alla volontà delle parti, fatta salva l'ipotesi in cui detta volontà si appalesi come elusiva. Nel caso in esame, le parti hanno espressamente convenuto che i rimborsi delle Sopravvenienze Passive a favore dell'Acquirente sarebbero stati effettuati a titolo di restituzione parziale del prezzo di acquisto."*

Come effetto della restituzione, quindi, l'acquirente subirà una riduzione del costo fiscale riconosciuto della partecipazione acquistata, senza altri effetti reddituali immediati.

CTP Mantova, Sentenza n. 171/1/17 del 22.11.2017

Per rivalutare terreni e partecipazioni occorre il versamento tempestivo

La Cassazione ha ribadito che la condizione per poter beneficiare dell'affrancamento del valore dei terreni e delle partecipazioni è il versamento nei termini dell'imposta sostitutiva, o comunque della prima rata dovuta. Non produce invece alcun effetto in termini di affrancamento il versamento tardivo anche se sanato con il ravvedimento operoso.

L'istituto del ravvedimento può essere utilizzato solo per evitare le sanzioni piene sull'omissione del pagamento della seconda e della terza rata.

Cassazione, Sentenza n. 5981 del 12.3.2018

La sistematica rinuncia al compenso professionale giustifica l'accertamento induttivo

La Suprema Corte ritorna sul tema delle prestazioni gratuite rese da un professionista. Nella fattispecie, si è ritenuto, confermando la tesi dell'Amministrazione e della sentenza di merito, che la rinuncia diffusa e sistematica ai compensi per le prestazioni professionali, anche di non modico valore, connota di gravità, precisione e concordanza, le presunzioni di maggiori redditi accertati induttivamente dall'amministrazione finanziaria (DPR n. 600/1973, articolo 39, comma 2). Si tratta infatti di un comportamento che, tenuto conto del numero esiguo delle fatture emesse e dell'esiguità del reddito dichiarato, configge con le elementari regole di ragionevolezza, e risulta non superabile dalle dichiarazioni rese da alcuni clienti, ritenute non credibili.

Secondo la Cassazione, il comportamento tenuto dal contribuente giustifica la possibilità di disattendere le scritture contabili e di procedere alla ricostruzione induttiva del reddito. Infatti *"l'omessa fatturazione di corrispettivi conseguiti nello svolgimento di attività professionale giustifica ampiamente il ricorso al tipo di accertamento in concreto espletato dall'amministrazione finanziaria (Cassazione n. 1942 del 2007, n. 11680 del 2002), essendo noto e consolidato il principio in virtù del quale, in tema di rettifica delle dichiarazioni dei redditi d'impresa, qualora l'amministrazione constati delle irregolarità della contabilità di gravità tale da determinare un'inattendibilità globale delle scritture, è autorizzata, ai sensi delle citate disposizioni, a prescindere da esse ed a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva: la circostanza che le irregolarità contabili siano così gravi e numerose da giustificare un giudizio di complessiva inattendibilità delle stesse rende,*

dunque, di per sé sola legittima l'adozione del metodo induttivo (tra le altre, Cassazione n. 9097 del 2002, n. 27068 del 2006, n. 6086 del 2009, n. 18902 del 2011, n. 13735 del 2016)".

Cassazione, Sentenza n. 6215 del 14.3.2018

Il conguaglio pagato ai coeredi per acquisire una azienda è deducibile come avviamento

La Sentenza della Cassazione riguarda il caso di una azienda pervenuta a più eredi per la quale uno di questi ha versato un conguaglio agli altri, diventando l'unico titolare dell'impresa. Nel bilancio della ditta è stato iscritto come avviamento (e quindi ammortizzato) l'importo pagato ai coeredi, ma l'Amministrazione finanziaria ha contestato l'indeducibilità di queste somme per difetto di inerenza.

Il giudizio di merito si era espresso in senso favorevole al comportamento del contribuente, osservando che l'acquisto della azienda era volto a continuare l'attività imprenditoriale autonomamente, con l'intento di godere in modo pieno ed esclusivo del reddito derivante dalla gestione, con conseguente inerenza del relativo costo inserito in bilancio. Tali conclusioni vengono confermate dalla Cassazione, secondo la quale *"l'iscrizione in bilancio della quota di ammortamento dell'avviamento e la deducibilità della relativa posta si palesano pertanto legittime, stante l'evidente inerenza del costo rispetto all'acquisizione della esclusiva proprietà del bene produttivo in funzione della gestione diretta dell'azienda, con esclusione degli altri coeredi."*

Un tema di interesse, che non è oggetto della controversia e quindi della sentenza, riguarda il trattamento tributario delle somme percepite dai coeredi, che dovrebbero costituire redditi diversi.

Cassazione, Sentenza 954 del 17.1.2018

DOTTRINA

Il costo ammortizzato dei finanziamenti soci e la derivazione rafforzata nel commento di Assonime

Assonime è intervenuta a commentare le disposizioni normative sulla derivazione rafforzata, recentemente integrata con i decreti del 10 gennaio 2018.

In particolare la circolare si sofferma sulla problematica dell'iscrizione dei finanziamenti soci con il metodo del costo ammortizzato. Assonime sul tema evidenzia le varie criticità che si pongono nell'applicazione della norma e prende posizione su alcuni aspetti specifici. Ad esempio, la circolare sottolinea che questo criterio non dovrebbe essere applicabile ai c.d. finanziamenti "a vista", ovvero i rapporti di finanziamento in cui sia prevista una restituzione a semplice richiesta del socio-creditore, dal momento che in questa ipotesi non vi sono flussi determinati o determinabili nella loro manifestazione futura che possano legittimare la rilevazione di interessi attivi o passivi. Altri temi analizzati sono i casi in cui il socio è estero oppure in cui il socio perde il controllo.

Assonime, Circolare n. 8 del 6.3.2018

Consiglio Nazionale e Fondazione dei commercialisti analizzano la disciplina dei PIR

Il Consiglio nazionale ODCEC e la Fondazione nazionale dei commercialisti analizzano in un documento di ricerca congiunto le novità legislative in materia di piani individuali di risparmio, confrontandole con la normativa delle principali esperienze internazionali.

In dettaglio, il documento analizza sia gli aspetti operativi sia le agevolazioni fiscali consentite in presenza di determinati requisiti.

Consiglio Nazionale ODCEC e Fondazione dei Commercialisti, Documento di ricerca del 12 marzo 2018

IVA

GIURISPRUDENZA

E' elusivo il frazionamento di una operazione unitaria per fruire di regimi più favorevoli

La fattispecie esaminata nella sentenza è particolare, in quanto riguarda il caso di una società estera che ha effettuato acquisti in Italia mediante rappresentante fiscale (maturando quindi un credito Iva) e che, successivamente, ha effettuato direttamente la cessione dei prodotti realizzati in regime di reverse charge. Dalla separazione in due fasi dell'attività è scaturito un credito Iva chiesto a rimborso.

La sentenza delle sezioni unite ha giudicato elusivo questo comportamento, sostenendo che: *"si è in presenza, pertanto, a prescindere dalla esatta qualificazione giuridica del negozio, di una operazione economica complessa, ma oggettivamente unitaria: non vi è dubbio, infatti, che i singoli atti compiuti dalla società contribuente siano strettamente connessi e riconducibili ad una prestazione unica, sotto il profilo - che è quel che rileva in materia - della sua sostanza economica.*

Dalla unitarietà dell'operazione deriva che la stessa non può essere oggetto, ai fini del regime dell'imposta sul valore aggiunto, di scomposizione o scissione".

Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza n. 3872 del 16.2.2018

ALTRE IMPOSTE

GIURISPRUDENZA

Anche le opere edilizie abusive accrescono il valore dell'immobile ceduto

La sentenza della Cassazione censura la decisione della CTR che si è limitata a prendere in considerazione le stime dell'UTE senza tenere conto della costruzione di una piscina abusiva allo stato grezzo. Il principio espresso dalla pronuncia è che *"il carattere illecito dell'eventuale abuso edilizio, in tesi generale, non può tradursi in una ragione di trattamento di favore per il privato; pertanto l'immobile deve essere valutato sulla base del comune apprezzamento commerciale".*

Cassazione, Sentenza n. 2189 del 30.1.2018

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

LEGISLAZIONE

Anche le STP possono inviare le dichiarazioni telematiche

Con uno specifico provvedimento, l'Agenzia delle entrate ha ampliato la platea dei soggetti abilitati all'invio telematico delle dichiarazioni.

Per le dichiarazioni dei redditi, sono state incluse nell'elenco le società tra professionisti iscritte negli albi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e dei Consulenti del Lavoro; per le denunce di successione l'estensione riguarda le STP iscritte all'albo dei Geometri e Geometri laureati.

Inoltre, gli iscritti all'albo degli Ingegneri e gli iscritti all'Albo degli Architetti, Pianificatori, Paesaggisti e Conservatori con il titolo di "Architetto" o "Architetto iunior", anche riuniti in forma associativa, e le agenzie che svolgono attività di pratiche amministrative (purché titolari di licenza rilasciata ai sensi dell'art. 115 del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza,) sono abilitati alla presentazione telematica delle dichiarazioni di successione e domande di vulture catastali.

Agenzia delle Entrate, Provvedimento del Direttore n. 53616 del 9 marzo 2018

GIURISPRUDENZA

Le imposte pagate in eccesso non si possono utilizzare in sede contenziosa

Una pronuncia della Cassazione, oggetto peraltro di alcune critiche, interviene sul tema dell'emendabilità della dichiarazione a favore del contribuente. In particolare, viene esclusa l'ipotesi che le maggiori imposte già pagate dal contribuente e derivanti da errori a suo sfavore commessi nella dichiarazione possano essere utilizzate per ridurre la pretesa tributaria dell'amministrazione in seguito ad attività di accertamento. Al contrario, per le maggiori imposte già pagate l'unica strada percorribile rimane l'istanza di rimborso. Sul punto la sentenza afferma infatti che laddove *"all'erronea dichiarazione abbia fatto seguito, in tutto o in parte, il pagamento del maggior importo non dovuto, il contribuente è tenuto ad esperire le procedure di rimborso, nel rispetto delle modalità e dei termini di decadenza previsti, esclusa la possibilità di opporre, in giudizio, l'eventuale credito vantato per l'indebito pagamento"*

Cassazione, Sentenza n. 5728 del 9.3.2018

Le dichiarazioni rese da terzi sono utilizzabili nel processo tributario

Il divieto di prova testimoniale si riferisce alla prova da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento e che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice. Questo principio vale anche a favore del contribuente, che nel caso di specie aveva prodotto in giudizio dichiarazioni dei propri clienti che testimoniavano l'applicazione di corrispettivi inferiori a quelli presunti dall'Amministrazione.

Il principio generale contenuto nella sentenza è il seguente: *“l’attribuzione di valenza indiziaria delle dichiarazioni di terzi anche in favore del contribuente è peraltro funzionale al dispiegarsi del giusto processo ex art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), ratificata e resa esecutiva dalla 1. 4 agosto 1955, n. 848, per quanto attiene all’irrogazione nel processo tributario di sanzioni assimilabili a quelle penali (cfr. Cassazione sezione 6- 5 ord. 28 aprile 2015 n. 8606 e la giurisprudenza della Corte EDU ivi richiamata, tra cui Corte EDU 23 novembre 2006, Jussilla contro Finlandia, e 12 luglio 2001, Ferrazzini contro Italia)”*.

Cassazione, Sentenza 6616 del 16.3.2018

FISCALITÀ INTERNAZIONALE



LEGISLAZIONE

In vigore la convenzione Italia – Panama

Il Comunicato del Ministero degli Affari esteri e della cooperazione pubblicato sulla G.U. 13.3.2018 n. 60 informa che si è perfezionato lo scambio delle notifiche previsto per l’entrata in vigore della Convenzione tra il Governo della Repubblica di Panama per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatto a Roma e a Città di Panama il 30 dicembre 2010.

Ministero Affari esteri e cooperazione internazionale, Comunicato del 13.3.2018

L’Ecofin aggiorna la Black list comunitaria degli Stati non collaborativi

Il Consiglio Ecofin del 13.3.2018 ha deliberato:

- di escludere tre stati, che verranno iscritti nella lista dei paesi sotto osservazione (Bahrain, Isole Marshall e Santa Lucia);
- di inserire nella black list gli stati di Bahamas, Saint Kitts & Nevis e le Isole Vergini americane.

La lista finale comprende nove stati, e precisamente: Isole Samoa americane, Bahamas, Guam, Namibia, Palau, Samoa, Saint Kitts & Nevis, Trinidad e Tobago e Isole Vergini americane.

Ecofin, Delibera del Consiglio del 13.3.2018