



CEPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

TAX & LEGAL NEWS



Numero 11 del 28 maggio 2018

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

In Gazzetta Ufficiale le disposizioni attuative del transfer pricing

INTERPRETAZIONI

Il credito di imposta per ricerca e sviluppo nelle operazioni straordinarie

La creazione di un gruppo societario per l'adozione del consolidato fiscale non è elusiva

I canoni attivi per il diritto di superficie sono tassati in base alla competenza

Gli interessi passivi figurativi sui finanziamenti infruttiferi riducono l'utile ai fini Ace

I fatti successivi alla chiusura rilevano fiscalmente nell'esercizio successivo

Sugli iper-ammortamenti nuovi chiarimenti dal MISE

GIURISPRUDENZA

Il Tribunale di Milano si esprime sulla clausola "simul stabunt simul cadent"

I canoni di prelocazione finanziaria si deducono per competenza a partire dalla decorrenza del leasing

La deducibilità delle polizze relative a dipendenti, amministratori e sindaci

Non è elusivo rivalutare le quote e cederle a una propria società

Al conferimento di immobili in società esterovestite si applica il registro proporzionale

La presunzione di dividendi nel caso di società a base ristretta è ammesso anche quando il socio è una srl

DOTTRINA

Da Assirevi le nuove regole per il parere in caso di acconti sui dividendi

BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

GIURISPRUDENZA

Il Tribunale di Milano si esprime sulla clausola "simul stabunt simul cadent"

In una articolata sentenza, il Tribunale di Milano prende in considerazione la vicenda societaria relativa alle dimissioni della maggioranza di un consiglio di amministrazione (peraltro avvenuta dopo la presentazione di proposta di revoca da parte di un socio di minoranza).

I criteri generali che possono essere ricavati dalla pronuncia sono due:

- la clausola "simul stabunt simul cadent" non consente sostituzioni parziali dei consiglieri, ma impone la convocazione di una assemblea per la nomina integrale di un nuovo consiglio di amministrazione;
- le dimissioni della maggioranza dei consiglieri, seguite dalla disponibilità di gran parte di essi ad accettare un rinnovo di carica non configurano un comportamento abusivo.

Sul secondo punto, i giudici sottolineano il fatto che le dimissioni di consiglieri di amministrazione "in blocco" possono essere valutate come sintomo di non volere essere coinvolti nella conflittualità tra soci.

Tribunale di Milano, Sentenza del 23.4.2018

DOTTRINA

Da Assirevi le nuove regole per il parere in caso di acconti sui dividendi

Assirevi ha reso disponibile il proprio documento di ricerca n. 219 del maggio 2018 (che sostituisce il precedente n. 148).

Il documento contiene le linee guida per la predisposizione del parere che il revisore deve rilasciare ai sensi dell'articolo 2433-dis, comma 5 del Codice Civile nel caso di distribuzione di acconti sui dividendi.

Assirevi, Documento di ricerca n. 219 del maggio 2018

IMPOSTE SUI REDDITI

LEGISLAZIONE

In Gazzetta Ufficiale le disposizioni attuative del transfer pricing

È stato pubblicato sulla G.U. n. 118 del 23 maggio 2018 il Decreto Ministeriale 14.5.2018 (Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del Testo unico delle imposte sui redditi). Si tratta delle disposizioni attuative della disciplina del transfer pricing.

Il provvedimento è strutturato in nove articoli dedicati ai seguenti aspetti:

- Ambito di applicazione
- Definizioni
- Nozione di comparabilità
- Metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento
- Aggregazione delle operazioni

- Intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza
- Servizi a basso valore aggiunto
- Documentazione
- Ulteriori disposizioni applicative.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Decreto 14 maggio 2018

INTERPRETAZIONI

Il credito di imposta per ricerca e sviluppo nelle operazioni straordinarie

L'Agenzia delle Entrate ha diffuso chiarimenti sul calcolo del credito di imposta per ricerca e sviluppo in presenza di operazioni straordinarie. Le tipologie di operazioni considerate sono le seguenti:

- trasformazione
- fusione
- scissione
- conferimento di azienda o di ramo aziendale.

Agenzia delle Entrate, Circolare 10/E del 16 maggio 2018

La creazione di un gruppo societario per l'adozione del consolidato fiscale non è elusiva

La risoluzione 40/E del 17 maggio 2018 diffonde la risposta ad un interpello in cui viene prospettata un'operazione di creazione di un gruppo societario (mediante conferimento di partecipazioni) con finalità di ottimizzazione della gestione societaria. La struttura che si viene a creare presenta i requisiti per l'adozione del consolidato fiscale nazionale. Le risposte dell'Amministrazione finanziaria confermano sia la possibilità di adozione del regime di consolidamento, sia l'assenza di ragioni elusive nella riorganizzazione societaria.

Per quanto riguarda l'adozione dello strumento del consolidato fiscale, ovvero, sostanzialmente, della possibilità di compensare risultati positivi e negativi delle entità partecipanti, trattandosi dell'applicazione di una norma di sistema, non può esistere un risparmio di imposta illegittimo, con la conseguenza che *“come evidenziato dall'istante, l'assenza di un vantaggio fiscale indebito è di per sé sufficiente ad escludere che la riorganizzazione oggetto della presente istanza possa essere inquadrata come una forma di abuso del diritto.”*

La risoluzione si spinge oltre, con considerazioni che potranno essere utilizzate anche in altri casi di ricorso a strutture analoghe. Infatti *“in ogni caso, la configurazione di un abuso sarebbe esclusa dalla circostanza che l'operazione riorganizzativa è motivata da valide ragioni economiche. La suddetta riorganizzazione, infatti, è finalizzata a razionalizzare la struttura concentrando la proprietà delle società (...) in capo alla Holding, con conseguente ottenimento di evidenti benefici”*.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 17.5.2018 n. 40

I canoni attivi per il diritto di superficie sono tassati in base alla competenza

Il principio di derivazione rafforzata consente di risolvere il problema della tassazione dei proventi derivati da cessione di diritto di superficie a tempo determinato, sottoposta all'Agenzia delle Entrate con un interpello.

La società richiedente, infatti, dal punto di vista contabile, intende rilevare tra i ricavi, alla stregua di una prestazione di servizi di durata, i canoni periodici (fatturati e incassati in *tranches* trimestrali anticipate) spettanti quale corrispettivo della costituzione del diritto di superficie a tempo determinato.

La risoluzione prende spunto dal principio contabile OIC 12 che prevede la contabilizzazione di canoni periodici corrisposti a terzi per diritto di superficie tra i costi periodici (voce B8) e conclude per una sostanziale equiparazione tra gli effetti contabili prodotti dal diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione; ciò induce a ritenere corretta, dal lato dei componenti di reddito positivi, la rilevazione come “ricavi” (e non come plusvalenza) dei canoni periodici spettanti per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato.

Come conseguenza, “si ritiene che, ai fini IRES, il corrispettivo conseguito (...) per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, contabilizzato secondo la maturazione contrattuale, concorra alla formazione del reddito d’impresa della Società come ricavo (e non come plusvalenza) così come imputato in bilancio, in coerenza con il principio di derivazione rafforzata recato dall’articolo 83 del TUIR.”

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 15.5.2018 n. 37

Gli interessi passivi figurativi sui finanziamenti infruttiferi riducono l’utile ai fini Ace

L’Agenzia delle Entrate, nelle risposte ai Videoforum de Il sole 24 ore del 24 maggio 2018, ha esaminato un tema relativo all’applicazione del criterio del costo ammortizzato ai prestiti infruttiferi.

Se la società debitrice adotta questo criterio, contabilizza una posta di bilancio (riserva) che non rileva ai fini Ace; negli esercizi successivi, tuttavia, vengono imputati al conto economico interessi figurativi che riducono l’utile di periodo, e quindi l’importo accantonabile ad incremento della base Ace.

Secondo le Entrate, l’importo dell’utile di bilancio rileva in quanto tale, e non è possibile operare una rettifica che sterilizzi gli effetti negativi della deduzione di questi interessi.

Agenzia delle Entrate, Risposte al Videoforum Il Sole 24 Ore del 24.5.2018

I fatti successivi alla chiusura rilevano fiscalmente nell’esercizio successivo

L’Agenzia delle Entrate, nelle risposte ai Videoforum de Il sole 24 ore del 24 maggio 2018, ha esaminato il tema degli effetti fiscali dei fatti avvenuti tra la chiusura dell’esercizio e l’approvazione del bilancio.

Si tratta di eventi che danno luogo all’appostazione di fondi mediante accantonamenti; come tali, sono deducibili solo nel periodo di imposta in cui si acquisisce la certezza del costo. Così, ad esempio, la chiusura della vertenza con un dipendente nei primi mesi dell’esercizio 2018 comporta la costituzione di un fondo nel bilancio relativo al 2017, ma il relativo costo sarà deducibile solo nel 2018.

Agenzia delle Entrate, Risposte al Videoforum Il Sole 24 Ore del 24.5.2018

Sugli iper-ammortamenti nuovi chiarimenti dal MISE

Una circolare del MISE fornisce ulteriori chiarimenti sull’applicazione del bonus per gli investimenti industria 4.0. I principali aspetti trattati nel documento sono i seguenti:

- il requisito della guida automatica e semiautomatica è richiesto solo per i beni qualificabili come macchine mobili;

- l'agevolazione si applica anche per i distributori automatici di prodotti o per la somministrazione di alimenti e bevande;
- sono agevolabili le attrezzature sensoristiche e le altre componenti impiantistiche dei silos di stoccaggio;
- rientrano nell'applicazione della norma anche le macchine di lavaggio, disinfezione e sterilizzazione di dispositivi medici;
- gli impianti tecnici di servizio sono ammessi al beneficio a meno che si tratti di servizi resi ad un edificio;
- non sono autonomamente agevolabili gli stampi, ancorché dotati di sensoristica intelligente.

Ministero dello Sviluppo economico, Circolare 23.5.2018 n. 177355

GIURISPRUDENZA

I canoni di prelocazione finanziaria si deducono per competenza a partire dalla decorrenza del leasing

La Cassazione si esprime per la prima volta sulla valenza fiscale dei pre canoni nel cosiddetto leasing in costruendo.

Su questo aspetto si contrappongono due impostazioni:

- secondo il contribuente, stante l'autonomia dell'operazione di prefinanziamento rispetto al leasing, vige la possibilità di scelta di imputare gli interessi passivi (diversi dagli oneri di prelocazione) agli esercizi di maturazione.
- l'Amministrazione sostiene invece che questi devono essere riscontati e successivamente imputati, in rapporto alla durata del contratto, a partire dal periodo di imposta in cui avviene la consegna del bene.

La Suprema corte si esprime a favore di questa seconda impostazione, sottolineando la natura accessoria del prefinanziamento rispetto all'operazione di locazione finanziaria, e quindi invocando gli ordinari criteri di competenza previsti dal Tuir. Secondo i giudici *“in merito ai canoni di prefinanziamento, la cui corresponsione è spesso prevista contrattualmente in favore del concedente nel corso della realizzazione o dell'adeguamento dell'opera, essi non si sottraggono alla regola generale della competenza e vanno dedotti dall'utilizzatore, con la tecnica contabile del risconto, pro quota per l'intera durata del contratto a partire dal momento della consegna dell'immobile. (...) Eguale considerazione valgono anche per gli interessi passivi, dovuti dalla futura società utilizzatrice alla concedente prima della consegna del bene, nella fase della costruzione dello stesso. (...) Una diversa qualificazione della fattispecie non terrebbe conto dell'unitarietà funzionale del leasing in costruendo, che giustifica l'imposizione di oneri finanziari a carico del futuro utilizzatore già nella fase della costruzione del bene.”*

Cassazione, Sentenza 11.4.2018 n. 8897

La deducibilità delle polizze relative a dipendenti, amministratori e sindaci

La sentenza della Commissione Regionale della Lombardia consente di analizzare diversi tipi di polizze stipulate da una società, evidenziando il regime fiscale per ciascuna di esse.

Possiamo considerare infatti:

- polizze che coprono la responsabilità civile di amministratori, sindaci e dirigenti e la responsabilità R.C. datoriale: la loro inerenza consegue alla volontà di coprire il rischio di perdite patrimoniali per risarcimenti richiesti da terzi per comportamenti di dipendenti o organi sociali in ragione del loro ufficio, con possibile responsabilità indiretta della società;
- polizze che coprono i rischi di infortuni di dirigenti e consulenti e le spese mediche amministratori e dirigenti: sono strettamente collegate al rapporto di lavoro ed alla funzione che mirano ad agevolare: devono essere considerate inerenti per la società; si tratta però di fringe benefits da assoggettare a tassazione e contribuzione;
- polizze vita per le quali risulta beneficiaria la società al verificarsi dell'evento morte dell'amministratore: non si ravvisa il rapporto con l'attività d'impresa, non essendo i premi collegati con fattori produttivi di reddito.

Per quanto riguarda l'ultima categoria, secondo la Commissione tributaria, sia pure tenendo conto che tali polizze sono sottoscritte per fronteggiare le perdite conseguenti al venir meno della figura dell'uomo chiave della società, non vi è un diretto rapporto tra l'evento morte dell'amministratore (che può ben avvenire a carica cessata) e lo svolgimento dell'attività d'impresa. Pertanto, questa copertura assicurativa deve essere considerata non un costo ma semmai un'immobilizzazione finanziaria poiché collegata ad un evento non direttamente connesso con l'attività sociale.

Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Sentenza 14.2.2018 n. 615/1/2018

Non è elusivo rivalutare le quote e cederle a una propria società

La Commissione tributaria di Treviso prende in considerazione un'operazione di leveraged cash out: i soci di una società affrancano il valore delle proprie partecipazioni e la cedono ad una nuova società (holding) da essi detenuta nelle medesime proporzioni; successivamente la società ceduta distribuisce dividendi alla holding e che quest'ultima utilizza le somme ricevute per pagare il prezzo di acquisto delle partecipazioni.

Le contestazioni dell'Ufficio vengono respinte in quanto la costituzione della holding, secondo la commissione, risponde ad esigenze extra fiscali (passaggio generazionale) ed è finalizzata anche alla modifica degli assetti partecipativi. Non viene invece presa in considerazione la contestazione secondo la quale l'intento elusivo sarebbe confermato dal ricorso ad una operazione di cessione a titolo oneroso ben potendo al contrario essere realizzata la struttura mediante un conferimento in neutralità di imposta.

In compenso, la commissione nota che il risparmio di imposta (trasformazione della tassazione dei dividendi in capital gain affrancato) rappresenta solo un differimento temporale, in quanto sulla holding vengono comunque a costituirsi riserve di utili destinati comunque ad essere distribuiti (anche se in un momento successivo) e quindi tassati.

Commissione Tributaria di Treviso, Sentenza 144701/2018 del 21 marzo 2018

DOTTRINA

I chiarimenti di Assonime sulle novità per i redditi finanziari

La circolare n. 11 del 17 maggio 2018 illustra le novità apportate dalla c.d. legge di Bilancio 2018 (legge n. 205 del 27 dicembre 2017) alla disciplina fiscale dei redditi di natura finanziaria derivanti da partecipazioni "qualificate" conseguiti dalle persone fisiche. In particolare, vengono analizzate le disposizioni che hanno uniformato e semplificato il trattamento fiscale dei redditi di capitale e dei

redditi diversi conseguiti dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa in relazione al possesso e alla cessione di partecipazioni societarie, rendendo così irrilevante la natura qualificata o meno di tali partecipazioni.

Nella parte dedicata al regime transitorio, Assonime commenta la norma di salvaguardia che – letteralmente – fa salvo il regime pregresso per le distribuzioni deliberate dopo il 1 gennaio 2018 e conclude che *“un’interpretazione logico-sistematica della norma, tuttavia, porta a ritenere, a nostro avviso, che la previsione di un dies a quo per l’adozione della delibera costituisca una mera “svista” del legislatore e che, pertanto, la disciplina transitoria trovi applicazione anche agli utili distribuiti dal 1° gennaio 2018 a seguito di delibere assembleari adottate entro il 31 dicembre 2017.”*

Assonime, Circolare 17.5.2018 n. 11

ALTRE IMPOSTE

GIURISPRUDENZA

Al conferimento di immobili in società esterovestite si applica il registro proporzionale

La Nota IV all'articolo 4 della Tabella Parte I allegata al DPR n. 131/86 prevede il pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale e di bollo in misura fissa al conferimento di immobili o diritti immobiliari nell'ipotesi in cui la società destinataria del conferimento abbia sede legale o amministrativa in uno Stato membro dell'Unione europea.

Secondo la Commissione Regionale, che conferma la tesi dell'amministrazione, se viene però dimostrata l'esterovestizione della società, le imposte indirette devono essere applicate nella ordinaria misura proporzionale.

Commissione Tributaria Regionale Lombardia, Sentenza 23.3.2018 1265/21/18

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

GIURISPRUDENZA

La presunzione di dividendi nel caso di società a base ristretta è ammesso anche quando il socio è una srl

Nella fattispecie esaminata dalla Commissione tributaria regionale, gli utili extracontabili (corrispettivi non dichiarati) sono stati conseguiti da una società il cui unico socio era una srl a ristretta base societaria.

Una simile struttura non impedisce che venga applicata la presunzione di distribuzione ai soci “finali”, ovvero alle persone fisiche che detengono la partecipazione per mezzo della holding, degli utili non chiariti dalla società operativa.

Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sentenza 18.12.2017 n. 2649/2/17