

TAX & LEGAL NEWS



Numero 22 del 19 novembre 2018

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

La convenzione multilaterale BEPS si estende ad altri dieci paesi

Dalle Entrate il regolamento per definire gli atti del procedimento di accertamento

Le modalità per la sanatoria delle società sportive

INTERPRETAZIONI

La cessione in blocco di leasing, crediti e beni sottostanti è una prestazione di servizi

Non è elusivo scindere una immobiliare in quattro nuove beneficiarie distinte

La scissione reciproca di due società immobiliari non configura abuso del diritto

Nessuna elusione in una scissione in quattro nuove beneficiarie poi incorporate dalle società socie

Fusione e deduzione degli interessi passivi

GIURISPRUDENZA

Il diritto di recesso segue le regole della società trasformanda

Anche l'impresa comodante può dedurre i costi sui beni concessi in comodato

Anche i soggetti non IAS possono contabilizzare il leasing con il metodo finanziario

Indennità suppletiva di clientela: confermata la deduzione per competenza

BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

GIURISPRUDENZA

Il diritto di recesso segue le regole della società trasformanda

La sentenza della Cassazione prende in considerazione il caso di una srl trasformata in Spa, per la quale è sorta una controversia in relazione alle regole da adottare per disciplinare il recesso dei soci dissenzienti. Innanzi tutto la suprema corte conclude che *“la disciplina applicabile in caso di trasformazione non può che essere quella della società ante trasformazione, sia sulla base della ratio legis, in quanto sarebbe contraddittorio, nonché contrario alla buona fede, applicare la nuova disciplina imponendo al socio dissenziente che ha diritto al recesso di esserne comunque assoggettato.”*

Per quanto riguarda il termine di esercizio del diritto, il fatto che l'articolo 2473 del Codice civile non preveda per le srl un termine per esercitare il diritto di recesso non costituisce una lacuna normativa da colmare con le norme previste per le spa, facendo ricorso all'analogia legis. Ciò trova conferma nel fatto che il legislatore della riforma abbia introdotto una norma nuova ed autonoma e, su un piano generale e sistematico, nella forte personalizzazione che colora il tipo s.r.l. Pertanto, *“nella valutazione della congruità del termine di esercizio del diritto di recesso si dovranno bilanciare le esigenze di certezza della società, assicurandosi che l'esercizio del diritto di recesso sia riconducibile temporalmente alla causa che lo ha provocato, con le esigenze dei soci di minoranza, e dunque rifuggendo termini di recesso così brevi tali da rendere eccessivamente oneroso l'esercizio del diritto.”*

Cassazione, Sentenza 12.11.2018 n. 28987

IMPOSTE SUI REDDITI

GIURISPRUDENZA

Anche l'impresa comodante può dedurre i costi sui beni concessi in comodato

Se il sostenimento dei costi di gestione dell'immobile e degli impianti rispetta il requisito dell'inerenza, anche l'impresa comodante, in determinate condizioni, può dedurre i costi e detrarre l'Iva sostenuti. Nella fattispecie concreta, ovvero lo svolgimento parziale dell'attività nell'ambito del medesimo capannone, la Cassazione sostiene che *“L'errore di diritto nel quale è incorsa la CTR deriva dall'aver applicato la disciplina civilistica del contratto di comodato senza considerare la ratio di quella relativa alla deducibilità dei costi inerenti l'attività d'impresa ed alla detraibilità della relativa IVA.”*

In concreto, i beni sono stati difatti utilizzati dalla comodante nel proprio ciclo produttivo, inserendosi nel relativo programma economico.

Cassazione, Sentenza 7.11.2018 n. 28375

Anche i soggetti non IAS possono contabilizzare il leasing con il metodo finanziario

La controversia trae origine da un accertamento nel quale veniva contestato il passaggio dalla contabilizzazione del leasing secondo i principi contabili nazionali a quelli internazionali, aveva

comportato, in capo alla società, la deduzione di maggiori costi. Secondo l’Agenzia, la società non era obbligata a rispettare gli standard internazionali e tale scelta era stata dettata da meri scopi elusivi.

La validità della scelta adottata, e dei relativi profili fiscali, viene confermata dalla sentenza della commissione tributaria regionale, secondo la quale *“La società che, pur non essendo tenuta al rispetto dei principi contabili internazionali, ha optato per l’adozione del solo IAS 17, ha circostanziato tale scelta nella nota integrativa al bilancio ordinario 2010, ha sottolineato la prevalenza della sostanza sulla forma. Ciò al fine di garantire una più veritiera rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria del bilancio.”*

Commissione Tributaria Regionale Lombardia, Sentenza 9.10.2018 n. 4221/16/18

Indennità suppletiva di clientela: confermata la deduzione per competenza

La Sentenza. 16.11.2018 n. 29529 della Cassazione conferma l’orientamento ormai consolidato che consente la deduzione dell’indennità suppletiva di clientela per competenza. La sentenza ribadisce che: *“in conseguenza della nuova configurazione data dal DLgs. n. 303 del 1991 all’articolo 1751 del Codice civile, in esecuzione della direttiva n. 86/653/CEE (...) l’indennità in questione rientra pacificamente nell’articolo 105, comma 4, nuovo TUIR (articolo 70 vecchio TUIR) - nei quali la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi si ha per competenza, e non per cassa”*.

Cassazione, Sentenza 16.11.2018 n. 29529

IVA

INTERPRETAZIONI

Il modello IVA TR per il credito infrannuale è rettificabile fino al 30 aprile

Le istanze di rimborso e di compensazione delle eccedenze di credito IVA infrannuale, di importo superiore ad euro 2.582,28, sono presentate telematicamente attraverso il Modello IVA TR.

Con la risoluzione n. 99/E dell’11 novembre 2014, è stata ammessa la possibilità - dopo la scadenza dell’invio dell’istanza “correttiva nei termini” - di integrare/rettificare il modello IVA TR tramite l’invio di un modello integrativo, al fine di mutare la destinazione del credito IVA infrannuale da compensazione a rimborso o viceversa, ponendo quale limite temporale a tale scelta la data in cui viene “effettivamente” trasmessa la dichiarazione IVA annuale.

Successivamente, con la circolare n. 35/E del 27 ottobre 2015 è stato ribadito che il mutamento di destinazione può avvenire solo ed esclusivamente entro la data effettiva di presentazione della dichiarazione IVA annuale, e a condizione che non sia già stato disposto il rimborso o compensato il credito.

Nonostante le indicazioni sopra richiamate, non si ravvisano ostacoli di tipo normativo o procedurale a consentire l’integrazione/rettifica del modello IVA TR entro il 30 aprile di ogni anno - o comunque, entro il diverso termine di scadenza di invio della dichiarazione IVA annuale - al fine di integrare/modificare elementi (quali, ad esempio, la richiesta di esonero dalla produzione della garanzia fideiussoria, l’apposizione del visto di conformità, l’attestazione dei requisiti contributivi e patrimoniali) che non incidono sulla destinazione e/o ammontare del credito infrannuale, ovviamente sempre che l’eccedenza IVA non sia già stata rimborsata ovvero compensata. Né, in tale evenienza, è necessario presentare una

dichiarazione annuale IVA “sostitutiva nei termini”, considerato che gli elementi modificati non hanno incidenza sul contenuto della dichiarazione annuale.

L'integrazione/correzione degli elementi in argomento non costituisce, altresì, errore soggetto a sanzione.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 14.11.2018 n. 82

La cessione in blocco di leasing, crediti e beni sottostanti è una prestazione di servizi

La cessione in blocco a titolo oneroso di un coacervo di diritti ed obbligazioni (costituiti anche dai crediti residui, nonché dai beni sottostanti) rivenienti dai contratti di leasing costituisce, agli effetti dell'IVA, un'unica operazione, non assumendo autonoma rilevanza, ai fini dell'imposta, le cessioni delle singole situazioni giuridiche (crediti e beni) distintamente considerate.

Pertanto, la complessa operazione oggetto di interpello, ovvero la cessione in blocco dei contratti di leasing (risolti e in essere), la cessione dei crediti da leasing residui, nonché quella avente ad oggetto i beni sottostanti assume rilevanza, agli effetti dell'IVA, come prestazione di servizi ed è soggetta all'aliquota ordinaria del 22 per cento.

Inoltre, in applicazione del principio di alternatività IVA-registro, l'atto di cessione è soggetto all'imposta di registro in misura fissa.

Agenzia Entrate, Risposta ad interpello 22.12.2017 n. 954-166/2018

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO



LEGISLAZIONE

Dalle Entrate il regolamento per definire gli atti del procedimento di accertamento

L'agenzia delle Entrate ha emanato il provvedimento attuativo dell'articolo 2 del decreto legge 119/2018, relativo alla definizione degli atti di accertamento.

Sono definibili gli avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 nonché gli atti di recupero per la riscossione dei crediti (commi da 421 a 423 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311), notificati entro il 24 ottobre 2018.

Il provvedimento precisa che tali atti possono essere definiti dai contribuenti versando soltanto le maggiori imposte e i contributi entro il 23 novembre 2018, oppure, se più ampio, entro il termine per presentare ricorso. In questo caso, nel computo del termine per il pagamento si tiene conto anche dei periodi che sospendono il termine per presentare ricorso nelle ipotesi in cui il contribuente abbia già presentato, prima del 24 ottobre 2018, una istanza di accertamento con adesione oppure un'istanza di scomputo delle perdite (Modello IPEC e/o Modello IPEA).

Non possono formare oggetto di questa definizione agevolata gli atti definiti con altre modalità oppure impugnati con ricorso, soggetto o meno al procedimento di mediazione, fino al 24 ottobre 2018 o anche successivamente.

Inoltre, il contribuente che intende avvalersi di questa forma di definizione non può proporre dalla data di entrata in vigore del decreto-legge altre istanze con essa incompatibili, come ad esempio l'istanza di accertamento con adesione oppure di scomputo delle perdite in accertamento.

Per gli inviti al contraddittorio in cui sono quantificate le maggiori imposte e i contributi, notificati al contribuente entro il 24 ottobre, il provvedimento precisa che essi possono essere definiti, sempreché alla stessa data non sia stato ancora sottoscritto e perfezionato un avviso di accertamento con adesione o notificato un avviso di accertamento, versando gli importi entro il 23 novembre 2018.

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 9.11.2018 n. 298724

Le modalità per la sanatoria delle società sportive

Col provvedimento 13.11.2018 prot. 301338 viene data attuazione alla definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento, emessi solo dall'Agenzia delle entrate, nei confronti delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel Registro CONI, limitando altresì l'ambito di applicazione della definizione agevolata solo a IRES, IRAP e IVA.

E' previsto che si applichino le disposizioni del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 9 novembre 2018, n. 298724/2018.

Le norme del decreto legge 119/2018 consentono alle società ed associazioni sportive dilettantistiche, iscritte nel Registro CONI, di definire gli atti del procedimento di accertamento notificati o sottoscritti entro il 24 ottobre 2018, data di entrata in vigore del decreto, con il pagamento ridotto alla metà delle maggiori IRES e IRAP, dell'intera maggiore IVA, del 5% delle sanzioni irrogate e del 5% degli interessi dovuti, indicati negli atti del procedimento di accertamento, con esclusione degli eventuali accessori.

Per poter accedere alla definizione agevolata l'articolo 7, comma 3 del dl 119/2018 prevede, inoltre, un limite di euro 30.000 per ciascuna imposta IRES o IRAP da definire.

Il provvedimento individua, oltre all'ambito applicativo della disposizione, anche le modalità e i termini di versamento con riferimento a ciascuno dei procedimenti definibili.

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 13.11.2018 n. 301338

OPERAZIONI STRAORDINARIE

INTERPRETAZIONI

Non è elusivo scindere una immobiliare in quattro nuove beneficiarie distinte

La fattispecie analizzata nell'interpello riguarda una scissione parziale proporzionale di una società immobiliare, posseduta da persone fisiche, con separazione delle attività immobiliari in quattro società beneficiarie di nuova costituzione.

L'Agenzia osserva che *“i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti dalla scissa alla società beneficiaria, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione in argomento concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni fuoriusciranno dalla cerchia dei beni relativi all'impresa (...)” e pertanto “ritiene che l'operazione di scissione parziale proporzionale in esame non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale “indebito”, costituito da “benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme*

fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario", risultando esclusivamente preordinata alla divisione nell'esercizio dell'attività immobiliare ovvero alla distinta gestione dell'attività di costruzione, compravendita, gestione (anche turistica) di immobili e aree immobiliari appartenenti a diverse tipologie (per natura, ubicazione geografica, target di clientela)."

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 8.11.2018 n. 65

La scissione reciproca di due società immobiliari non configura abuso del diritto

L'operazione presa in esame, e giudicata non abusiva, riguarda la sistemazione patrimoniale a favore di due proprietari (nella fattispecie due gruppi familiari) che possiedono due diverse società. In sostanza, viene ammessa la possibilità di scindere in modo non proporzionale le due società originarie, facendo in modo che al termine delle operazioni ciascuna delle due società rimanga in vita avendo attribuito, in qualità di scissa, una parte del proprio patrimonio all'altra, e avendo ricevuto, in qualità di beneficiaria, una parte di patrimonio dell'altra società. Le compagini sociali al termine dell'operazione saranno strutturate in modo che ciascuna delle due società risultanti appartenga integralmente ad uno dei due soci.

In buona sostanza, l'operazione che viene validata dalla risposta dell'agenzia rappresenta la via breve per ottenere un risultato che sarebbe stato comunque possibile raggiungere in regime di neutralità mediante una strada più complessa: entrambe le società avrebbero potuto porre in essere una scissione totale non proporzionale a favore di beneficiarie di nuova costituzione; nel caso più complesso, sarebbero state create quattro nuovi soggetti e le due beneficiarie appartenenti a ciascun gruppo familiare avrebbero potuto successivamente essere fuse tra loro.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 15.11.2018 n. 68

Nessuna elusione in una scissione in quattro nuove beneficiarie poi incorporate dalle società socie

L'interpello concerne una scissione totale non proporzionale asimmetrica di una società holding in favore di tante società beneficiarie unipersonali appositamente costituite quanti sono i suoi soci, seguita dalle fusioni per incorporazione delle singole beneficiarie da parte delle rispettive società controllanti (già socie della società scindenda). Con tali operazioni, a fronte dello scioglimento della scissa, si realizza la ripartizione "proporzionale" delle azioni detenute dalla scissa tra i soci di quest'ultima.

La scissione non presenta profili di abuso e non permette il conseguimento di vantaggi fiscali indebiti; nella risposta dell'Agenzia viene sottolineato che *"il medesimo assetto economico avrebbe potuto essere direttamente conseguito attraverso un'unica operazione, rappresentata dalla scissione (...) direttamente a favore dei propri soci (come, peraltro, rilevato dalla stessa Società nell'istanza) in regime di neutralità fiscale e con conseguente trasferimento pro-quota delle perdite fiscali ai rispettivi soci."*

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 15.11.2018 n. 70

Fusione e deduzione degli interessi passivi

Una società ha incorporato (con retrodatazione degli effetti), una partecipata interamente posseduta che è stata sottoposta al regime ordinario di deducibilità degli interessi passivi. La questione posta nell'interpello riguarda il trattamento degli interessi passivi dell'incorporata, dato che l'incorporante è soggettivamente esclusa dall'applicazione dell'articolo 96 del Tuir.

Secondo l'Agenzia, fermo restando il subentro della società beneficiaria della fusione nelle posizioni soggettive - tra cui lo stock degli interessi passivi sostenuti e non ancora dedotti - della società incorporata, non appare sostenibile la tesi secondo cui la totalità di tali interessi possa essere dedotta integralmente nell'esercizio in cui si è perfeziona la fusione.

Pertanto, indipendentemente dalla decorrenza fiscale e/o contabile che si è voluta attribuire agli effetti dell'operazione di fusione, gli oneri finanziari relativi a periodi d'imposta in cui il soggetto che ha posto in essere le relative operazioni con causa finanziaria non rispettava i requisiti di esenzione dall'articolo 96 previsti al comma 5, restano vincolati alle ordinarie regole di deduzione degli oneri finanziari. Questi oneri finanziari potranno essere dedotti dall'incorporante nel limite degli interessi attivi e proventi assimilati e l'eccedenza in misura pari al 30 per cento del valore del ROL, con riferimento ai propri valori contabili.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 5.11.2018 n. 62

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

LEGISLAZIONE

La convenzione multilaterale BEPS si estende ad altri dieci paesi

La Convenzione Multilaterale è entrata in vigore l'1.10.2018 per:

Nuova Zelanda;

Serbia;

Svezia;

Regno Unito.

Dal 1 gennaio 2019 si estenderà anche a:

Australia;

Francia;

Israele;

Giappone;

Lituania;

Repubblica Slovacca.

GIURISPRUDENZA

Transfer price e oneri probatori per Agenzia e contribuente

Seguendo un consolidato orientamento, la Cassazione ricorda che compete all'Amministrazione la dimostrazione dell'esistenza di transazioni effettuate a prezzi diversi da quelli di mercato, mentre al contribuente spetta dimostrare la correttezza dei prezzi adottati. La Sentenza ribadisce che *“la prova gravante sull'Amministrazione finanziaria non riguarda la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l'esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, incombendo, invece, sul contribuente, giusta le*

regole ordinarie di vicinanza della prova ex art. 2697 del Codice civile ed in materia di deduzioni fiscali, l'onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali alla stregua di quanto specificamente previsto dall'articolo 9, comma 3, Tuir (v. Cassazione n. 11949 del 2012; Cassazione n. 10742 del 2013; Cassazione n. 18392 del 2015; Cassazione n. 7493 del 2016)."

Cassazione, Sentenza 7.11.2018 n. 28335