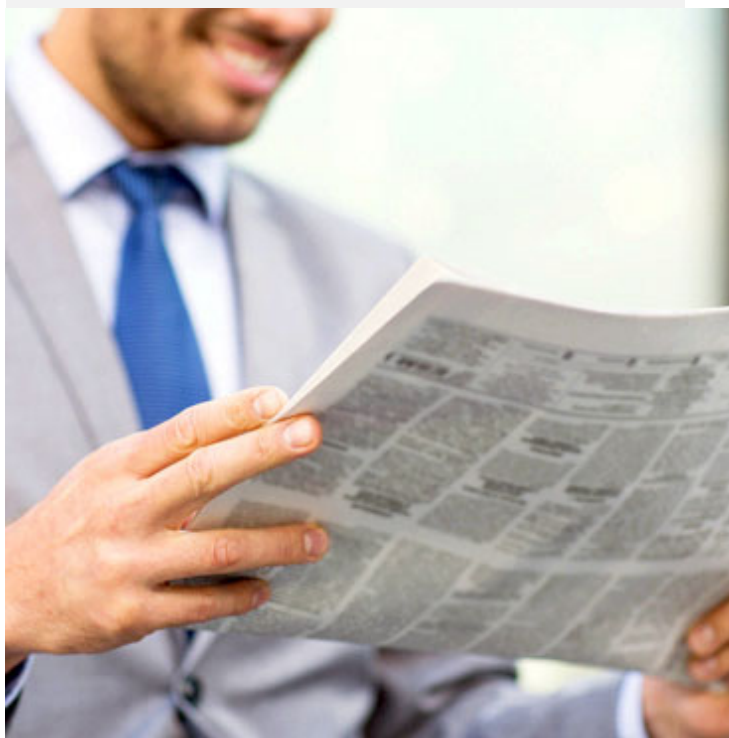


TAX & LEGAL NEWS



Numero 1 del 16 gennaio 2019

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

Approvata la legge 145/2018 (legge di bilancio 2019)

Il tasso di interesse legale passa allo 0,8% dall'1.1.2019

INTERPRETAZIONI

Se lo studio associato si trasforma in STP genera plusvalenza

Il conferimento di uno studio professionale in una stp non è neutrale

Non è elusivo lo spin-off immobiliare a società del gruppo

Sono tassati al 100% i dividendi black list provenienti da società conduit

GIURISPRUDENZA

Il TFM non quantificato prima dell'inizio della carica si deduce per cassa

I costi intercompany non sono contestabili se c'è consolidato fiscale

Nel patto di famiglia le sistemazioni tra fratelli scontano l'imposta al 6%

Le perdite fiscali sono accertabili nel periodo di formazione e non in quello di utilizzo

L'indagine sull'esterovestizione deve riguardare anche l'artificiosità della costruzione societaria

Residenza estera: gli interessi economici prevalgono sul centro degli affetti

DOTTRINA

Il CNDCE esamina il trattamento contabile della ristrutturazione dei debiti

BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

LEGISLAZIONE

Il tasso di interesse legale passa allo 0,8% dall'1.1.2019

La misura del tasso legale di interesse (articolo 1284 del Codice civile) passa dallo 0,3 allo 0,8 per cento. La variazione si applica a partire dalla data del 1 gennaio 2019.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Decreto 12 dicembre 2018

I titoli iscritti nel circolante possono evitare la svalutazione

Nella conversione del decreto legge 119/2018 è stata inserita una norma (articolo 20 quater) dedicata alle imprese che non adottano i principi contabili internazionali. La nuova disposizione è dettata dalle condizioni di turbolenza sui mercati finanziari, e consente di valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel patrimonio in base al loro valore di iscrizione così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato anziché al valore desumibile dall'andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.

Decreto legge 119/2018, articolo 20 quater

Per i revisori debutta il codice di deontologia professionale

Con una determinazione della Ragioneria generale è stato approvato il Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, applicabile a decorrere dagli incarichi di revisione legale relativi agli esercizi aventi inizio nel corso dell'anno 2019.

Il codice richiama i principi, elaborati dagli ordini e dalle associazioni professionali, sottoscrittori della convenzione 24 settembre 2014, espressamente richiamata all'articolo 27, comma 13, del decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, i quali tengono conto dei principi emanati dagli organismi internazionali e in particolare dall'International Ethics Standards Board (IESBA) e dell'International Federation of Accountants (IFAC).

Ragioneria generale dello Stato, Determinazione 20.11.2018 n. 245504

DOTTRINA

Il CNDCE esamina il trattamento contabile della ristrutturazione dei debiti

L'OIC ha completato nel dicembre 2016 la revisione dei Principi contabili nazionali a seguito dell'emanazione del d.lgs. 139/2015. In questo contesto, l'OIC ha introdotto il paragrafo 73 dell'OIC 19, "Debiti", che disciplina il trattamento contabile delle operazioni di ristrutturazione del debito per le sole società che adottano il criterio del costo ammortizzato. Gli emendamenti del dicembre 2017 hanno completato il progetto, abrogando l'OIC 6 "Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio" e integrando l'OIC 19 (2016) con i paragrafi 73A - 73C, 81A e con l'Appendice A, "Operazioni di ristrutturazione del debito". Così facendo, l'OIC ha inserito nel panorama dei principi contabili nazionali la disciplina delle operazioni di ristrutturazione delle società che non adottano il costo ammortizzato, oltre a riconsiderare alcuni aspetti di interesse per tutte le società, come l'indicazione della data di eliminazione contabile del "vecchio" debito e l'informativa da fornire con riferimento a tali operazioni.

Il documento del CNDCEC è dedicato ad un esame della visione applicativa di matrice professionale del nuovo articolato dell'OIC 19 nella sua ultima versione.

CNDCEC, Documento 19.12.2018

IMPOSTE SUI REDDITI

LEGISLAZIONE

Tassazione agevolata degli utili reinvestiti e abrogazione ACE e IRI

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (ovvero dal 2019 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), è prevista l'introduzione di un regime agevolativo consistente nella riduzione dell'aliquota IRES di 9 punti percentuali (15% anziché 24%) .

In particolare, la riduzione dell'aliquota IRES al 15% è prevista in relazione alla quota di utili accantonati a riserve (diverse da quelle che si considerano non disponibili) che viene reinvestita in beni strumentali nuovi e in occupazione.

L'aliquota ridotta è applicabile alla parte corrispondente agli utili del periodo d'imposta precedente, conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili, nei limiti dell'importo corrispondente alla somma:

- degli investimenti effettuati in beni strumentali materiali nuovi ai sensi dell'articolo 102 del TUIR;
- del costo del personale dipendente assunto con contratto di lavoro a tempo determinato o indeterminato.

Al fine di compensare gli effetti finanziari derivanti dall'introduzione di questo nuovo regime agevolato, contestualmente sono state eliminate l'Aiuto alla crescita economica (ACE) e l'Imposta sul reddito d'impresa (IRI).

Legge 145/2018, articolo 1, commi 28-34

Proroga di iper e super ammortamento

L'iper-ammortamento è prorogato con nuove percentuali di maggiorazione e in misura decrescente, in funzione di predeterminati volumi di investimenti. In particolare, la maggiorazione del costo è stata prevista nelle seguenti misure:

- 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 100% per investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro;
- 50% per investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro.

Si ricorda che sono agevolabili i beni destinati a strutture produttive situate nel territorio nazionale.

Viceversa, nessuna maggiorazione è applicabile:

- a) agli investimenti che eccedono il limite di 20 milioni di euro;
- b) agli investimenti che fruiscono dell'iper-ammortamento 2018, ossia della maggiorazione al 150% disposta dalla Legge di Bilancio 2018.

A livello temporale, sono agevolabili gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2019 ovvero fino al 31 dicembre 2020, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. E' previsto il recupero dell'agevolazione se, nel periodo di fruizione del beneficio, i beni agevolati vengono ceduti a

titolo oneroso o se sono destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa.

E' confermata la maggiorazione, nella misura del 40%, del costo di acquisizione dei beni immateriali (software) che sono funzionali alla trasformazione tecnologica secondo il modello Industria 4.0, a favore dei soggetti che usufruiscono dell'iper-ammortamento 2019, con riferimento agli investimenti effettuati, alternativamente:

- fino al 31 dicembre 2019;
- fino al 31 dicembre 2020, a condizione che entro il 31 dicembre 2019 l'ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari al 20% del costo di acquisizione.

Legge 145/2018, articolo 1, commi 60-65

Proroga del bonus per la formazione 4.0

L'applicazione del credito d'imposta formazione 4.0, è stata prorogata di un anno ed è stata estesa alle spese di formazione che sono sostenute nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (è stato confermato il limite massimo annuale di 300.000 euro). Sono state effettuate alcune rimodulazioni del credito in funzione della dimensione delle imprese. In particolare, il credito è attribuito alle piccole imprese nella misura del 50% delle spese sostenute per la formazione (in luogo della precedente misura del 40%). Resta ferma la misura del 40% per le medie imprese e viene ridotta al 30% per le grandi imprese.

Per queste ultime vi è anche un limite massimo annuale di 200.000 euro.

Legge 145/2018, articolo 1, commi 78-79

Ammortamento degli intangibles con imposte differite attive

La legge 145 del 2018 interviene sulla deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate e che risultano non dedotte ai fini IRES e IRAP nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

In particolare, indipendentemente dall'anno di iscrizione in bilancio, l'ammontare complessivo di questi componenti negativi (se non ancora dedotti nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017) sarà deducibile nelle seguenti misure:

- 5%, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019;
- 3%, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020;
- 10%, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021;
- 12%, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027;
- 5%, nei periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2028 e al 31 dicembre 2029.

Legge 145/2018, articolo 1, comma 1079

Ritorno al passato per gli interessi passivi delle immobiliari

Per le società esercenti in via effettiva e prevalente attività immobiliare, è confermato che i limiti e le regole di deducibilità previsti dall'articolo 96 Tuir in materia di interessi passivi non si applicano agli interessi relativi ai finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

Legge 145/2018, articolo 1, comma 7

Riviste le norme sul credito d'imposta per ricerca e sviluppo

La disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo è modificata con:

- 1) l'estensione dell'ambito temporale di applicazione della misura;
- 2) la riduzione dell'ammontare massimo del beneficio attribuibile in ciascun periodo d'imposta;
- 3) la rideterminazione dell'intensità del beneficio in ragione della tipologia delle spese ammissibili;
- 4) l'inclusione tra le spese ammissibili del costo relativo ai materiali necessari per lo svolgimento delle attività di laboratorio o per la realizzazione dei prototipi o degli impianti pilota di ricerca e sviluppo sperimentale.

La percentuale del 50% attualmente applicabile su tutta l'eccedenza agevolabile (ovvero sull'eccedenza delle spese ammissibili rispetto alla media del triennio 2012-2014) è stata mantenuta, in caso di attività di ricerca e sviluppo organizzate internamente all'impresa, soltanto per le spese del personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato che viene direttamente impiegato in tali attività di ricerca e, nel caso di attività di ricerca e sviluppo commissionate a terzi, solo per i contratti stipulati con Università, enti e organismi di ricerca nonché con startup e PMI innovative indipendenti.

Viceversa, per le altre tipologie di spese agevolabili è prevista l'applicazione dell'aliquota del 25%.

Legge 145/2018, articolo 1, commi 70-72

Un nuovo credito d'imposta per le imprese che riciclano materie plastiche

A tutte le imprese che acquistano prodotti **realizzati con materiali** provenienti da raccolta differenziata degli imballaggi in plastica o che acquistano imballaggi biodegradabili e compostabili o derivanti dalla raccolta differenziata della carta e dell'alluminio è riconosciuto, per ciascuno degli anni 2019 e 2020, un credito d'imposta nella misura del 36% delle spese sostenute e documentate per gli acquisti.

Il credito, riconosciuto nel limite massimo annuale di 20.000 euro per ciascun beneficiario,

- deve essere indicato in dichiarazione dei redditi ed è utilizzabile in compensazione (non è soggetto ai limiti di compensazione annui di 250.000 e 700.000 euro);
- non concorre ai fini IRAP;
- è utilizzabile a decorrere dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati effettuati gli acquisti.

Legge 145/2018, articolo 1, commi 73-76

Riporto delle perdite per i soggetti IRPEF

Con effetto dal periodo d'imposta 2018, è previsto il riporto illimitato delle perdite per tutti i soggetti IRPEF, a prescindere dal regime contabile adottato. Pertanto, le perdite fiscali saranno riportabili agli esercizi successivi, nel limite dell'80% dei redditi conseguiti in tali esercizi, per l'intero importo che vi trova capienza.

Inoltre, per i soggetti in contabilità semplificata, le perdite:

- a) relative al periodo d'imposta 2018: potranno essere computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettivamente, al 40% e al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- b) relative al periodo d'imposta 2019: potranno essere computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Viceversa, le perdite del periodo d'imposta 2017, per la parte non compensata ai sensi dell'articolo 8, comma 1, TUIR, nel testo vigente sino al 31 dicembre 2018, potranno essere computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:

- a) nei periodi d'imposta 2018 e 2019: in misura non superiore al 40% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- b) nel periodo d'imposta 2020: in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Legge 145/2018, articolo 1, commi 23-26

Riaperta la possibilità di rivalutare i beni d'impresa nel bilancio 2018

Viene prevista la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni e delle partecipazioni per le imprese che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, riprendendo la disciplina già in vigore in passato e più volte prorogata. Nello specifico:

- a) possono essere rivalutati i beni di impresa e le partecipazioni, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017;
- b) la rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello di cui sopra, per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge (ovvero nel bilancio 2018 per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare);
- c) il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili.

Limitatamente ai beni immobili, i maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi dell'art. 14, legge n. 342/2000, si considerano riconosciuti con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1 dicembre 2020.

Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 10%.

Legge 145/2018, articolo 1, commi 940-948

Prorogata la rivalutazione per terreni e partecipazioni

E' prorogata la possibilità di rivalutare il valore dei terreni e delle partecipazioni (ai sensi degli articoli 5 e 7 della legge n. 448/2001) posseduti alla data del 1 gennaio 2019.

Le aliquote dell'imposta sostitutiva sono state rideterminate nelle seguenti misure:

- 11% per le partecipazioni che risultano qualificate alla data del 1° gennaio 2019;
- 10% per le partecipazioni che, alla medesima data, non risultano qualificate;
- 10% per i terreni.

Legge 145/2018, articolo 1, commi 1053-1054

Nuova possibilità di estromissione agevolata degli immobili strumentali

E' stata riproposta la procedura di estromissione agevolata (articolo 1, comma 121 Legge n. 208/2015), dei beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa posseduti dagli imprenditori individuali al 31 ottobre 2018.

L'estromissione prevede il pagamento di un'imposta sostitutiva di IRPEF e IRAP, con aliquota dell'8%. Il pagamento consente di escludere i beni dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal primo periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2019. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2019 e il 16 giugno 2020.

Legge 145/2018, articolo 1, comma 66

Una nuova versione della Web tax

E' introdotta una nuova versione dell'imposta sui servizi digitali. L'imposta grava sui soggetti esercenti attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, realizzano congiuntamente:

- 1) un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a 750.000.000 euro;
- 2) un ammontare di ricavi derivanti dai servizi digitali sotto elencati, realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a 5.500.000 euro.

L'imposta si applica ai ricavi derivanti dai seguenti servizi:

- a) veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
- b) messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi;
- c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

La nuova web tax esplicherà i suoi effetti a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione in G.U. del decreto ministeriale attuativo (conseguentemente, è stata abrogata la web tax prevista dalla legge di Bilancio 2018).

Legge 145/2018, articolo 1, commi 35-47

Estensione del regime forfetario per il 2019 e flat tax dal 2020

E' prevista per il 2019 l'estensione dell'attuale regime forfetario (con conseguente imposta sostitutiva delle imposte dirette, addizionali e IRAP, in misura pari al 15%) con l'innalzamento della soglia del limite di ricavi/compensi a 65.000 euro.

A partire dal 2020 sarà applicabile un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'IRAP per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che, nel periodo d'imposta precedente a quello per il quale è presentata la dichiarazione, hanno conseguito ricavi o percepito compensi, compresi tra 65.001 e 100.000 euro, ragguagliati ad anno.

Legge 145/2018, articolo 1, commi 17-22

La cedolare secca viene estesa alle locazioni commerciali

Il canone di locazione relativo ai contratti stipulati nell'anno 2019, aventi ad oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600 metri quadrati, escluse le pertinenze, e le relative pertinenze locate congiuntamente, può, in alternativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'IRPEF, essere assoggettato al regime della cedolare secca, come avviene per gli immobili ad uso abitativo, con l'aliquota del 21%.

Questo regime non è applicabile ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora alla data del 15 ottobre 2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale.

Legge 145/2018, articolo 1, comma 59

INTERPRETAZIONI

Se lo studio associato si trasforma in STP genera plusvalenza

La trasformazione di uno studio associato in stp non può beneficiare del regime di neutralità fiscale (articolo 170 del Tuir) in quanto l'operazione non avviene tra due soggetti che dichiarano reddito di impresa.

Ne consegue che questa trasformazione, secondo l'Agenzia, sul piano fiscale, è assimilata ad un conferimento di beni (articolo 171, comma 2, del Tuir), e che quindi, poiché il soggetto conferente produce reddito di lavoratore autonomo, l'operazione sarà disciplinata dagli articoli 9 e 54 del TUIR. In sostanza, si tratta di un conferimento di beni realizzativo da valutare in base al valore normale. Inoltre, trova applicazione l'articolo 54, comma 1-bis, lettera a), del TUIR, il quale dispone che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo le plusvalenze dei beni strumentali realizzate mediante cessione a titolo oneroso.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 12.12.2018 n. 107

Il conferimento di uno studio professionale in una stp non è neutrale

L'apporto di una attività professionale (studio) in una società tra professionisti mediante l'operazione di conferimento non ha per oggetto una azienda e una attività di impresa. Queste circostanze impediscono che si possa applicare a questa operazione il regime di neutralità fiscale dell'articolo 176 del TUIR.

In effetti, nel caso di specie non è soddisfatto il presupposto soggettivo richiesto dalla norma proprio perché il soggetto conferente non esercita (prima dell'operazione di conferimento) alcuna impresa commerciale ed inoltre esso determina il proprio reddito imponibile secondo regole diverse da quelle previste per gli imprenditori commerciali. Di conseguenza, poiché il soggetto conferente è un lavoratore autonomo, l'operazione di conferimento sarà disciplinata dal combinato disposto degli articoli 9 e 54 del TUIR.

La circostanza che lo studio professionale oggetto di conferimento non possa qualificarsi alla stregua di azienda ai sensi dell'articolo 2555 del Codice civile impedisce altresì di poter applicare a questa fattispecie l'articolo 2, comma 3, lettera b) del DPR 633/1972. Pertanto, ai fini dell'assoggettabilità all'iva, occorre considerare che i conferimenti in società (diversi da quelli che hanno per oggetto aziende) costituiscono cessioni di beni ed il relativo trattamento fiscale va verificato avendo riguardo all'oggetto del conferimento.

Agenzia Entrate, Risposta ad Interpello 21.12.2018 n. 125

I compensi ai soci sono redditi professionali deducibili dalla STP

Nella questione che è stata posta al vaglio dell'Agenzia delle Entrate è rappresentata una situazione tipica del funzionamento delle società tra professionisti. In esse i soci hanno spesso una doppia forma di remunerazione del loro apporto: in primo luogo, viene previsto un compenso fisso comunque spettante per l'opera prestata; in secondo luogo, ai soci spetta la percentuale sugli utili prodotti dalla società. La prima componente di remunerazione rappresenta un normale compenso per lo svolgimento dell'attività di lavoro autonomo, e come tale dovrà essere assoggettata dalla società erogante alla ritenuta d'acconto con le regole ordinarie. Per converso, nella determinazione del proprio reddito imponibile la STP dedurrà i compensi con le regole ordinarie previste dall'articolo 109 del TUIR.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 21.12.2018 n. 125

GIURISPRUDENZA

Il TFM non quantificato prima dell'inizio della carica si deduce per cassa

La pronuncia della Cassazione torna sul tema delle modalità di deduzione dell'accantonamento per il trattamento di fine mandato degli amministratori. Per quanto concerne l'inquadramento generale del problema, l'Ordinanza sintetizza i principi generali: *“In base al combinato disposto degli articoli 105 e 17 del TUIR il regime di deducibilità adottato per i costi in argomento è pertanto quello di competenza sempre che il diritto al TFM risulti da atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto; solo in tale evenienza in ciascun esercizio sono deducibili le quote maturate a favore dei singoli amministratori e accantonate nell'apposito fondo, indipendentemente dal fatto che la loro manifestazione finanziaria avverrà solo in un momento successivo.”*

La questione controversa oggetto di pronuncia riguarda il caso in cui il diritto al compenso sia stato genericamente deliberato dall'assemblea prima dell'accettazione della carica da parte degli amministratori e ne sia stato determinato l'ammontare solo dopo l'accettazione. Secondo la suprema corte, *“occorre al riguardo, ai fini della deducibilità col criterio di competenza, che l'importo sia determinato prima dell'inizio del rapporto con atto di data certa anche al fine di evitare, in termini generali, possibili abusi nella immediatezza della chiusura del bilancio. Nella fattispecie in esame, ...) non sussistevano, quindi, le condizioni in base alla citata normativa per poter procedere alla deduzione immediata degli accantonamenti in base al principio di competenza.”*

E' da sottolineare che la seconda parte dell'ordinanza dichiara inapplicabili le sanzioni a causa dell'obiettiva incertezza della norma.

Cassazione, Ordinanza 19.10.2018 n. 26431

I costi intercompany non sono contestabili se c'è consolidato fiscale

La pronuncia della commissione regionale della Lombardia è estremamente interessante perché non entra nel merito dell'utilità o della congruità dei servizi intercompany addebitati alle società del gruppo da parte della controllante, ma esamina una questione logica di fondo, ovvero l'appartenenza dei soggetti (entrambi domestici) ad un consolidato fiscale nazionale.

Sotto questo profilo, la sentenza conclude che *“la strategia e la finalizzazione degli investimenti effettuati all'interno di un gruppo non può essere confinata entro i limiti che valgono per l'investitore singolo, il gruppo può infatti prescindere dal vantaggio economico immediato per perseguire ragioni economiche relative alla presenza sui mercati ed alla tutela dell'immagine del gruppo stesso programmando in tal modo una distribuzione dei costi sostenuti dalla società holding alla società figlia.”*

La riferibilità di un comportamento ad un vantaggio per l'attività d'impresa dovrebbe prevalere sulla diversa soggettività giuridica delle società cui il vantaggio è riferito, se tali società partecipano a un gruppo che, unitariamente considerato, funziona come un'unica impresa. A maggior ragione, tale circostanza è valida se il gruppo partecipa ad un istituto che, come il consolidato, conduce alla determinazione di un unico imponibile complessivo."

Da questa considerazioni deriva un principio generale che risulta particolarmente netto: *"Le Società (...) partecipano ad un consolidato nazionale e pertanto l'Amministrazione Finanziaria non può porre in discussione la ripartizione dei costi effettuata tra tali soggetti dal momento che non sussistevano danni per l'Erario."*

Commissione Tributaria Regionale Milano, Sentenza 30.5.2018 n. 2486/15/18

IVA



LEGISLAZIONE

Esonero da e-fattura per i dati trasmessi al Sistema Tessera Sanitaria

Per il periodo d'imposta 2019, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria sono esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica con riferimento alle fatture i cui dati sono inviati al Sistema tessera sanitaria.

Inoltre, i soggetti obbligati alla trasmissione dei dati al Sistema TS, possono adempiere all'obbligo di trasmissione dei corrispettivi mediante la memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati, relativi a tutti i corrispettivi giornalieri, al Sistema TS.

Legge 145/2018, articolo 1, comma 53

ALTRE IMPOSTE



LEGISLAZIONE

Le modifiche all'articolo 20 del TUR hanno efficacia retroattiva

E' espressamente qualificata quale norma di interpretazione autentica, con conseguente efficacia retroattiva, la norma che ha modificato l'articolo 20, D.P.R. n. 131/1986. Pertanto, si applica anche ad atti anteriori al 2018 la regola secondo la quale la riqualificazione può essere fatta unicamente sulla base degli elementi desumibili dall'atto sottoposto a registrazione, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati.

Legge 145/2018, articolo 1, comma 1084

Aggiornati i coefficienti per usufrutto e rendite

Il DM 19.12.2018 adegua i coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto, uso e abitazione e delle rendite o pensioni alla nuova misura del tasso legale di interesse (0,8 % dal 1 gennaio 2019).

Le disposizioni del decreto si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni apertesi ed alle donazioni fatte a decorrere dalla data del 1° gennaio 2019.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Decreto 19.12.2018

GIURISPRUDENZA

Nel patto di famiglia le sistemazioni tra fratelli scontano l'imposta al 6 %

L'ordinanza 19.12.2018 n. 32823 della Corte di Cassazione riguarda un aspetto particolare del patto di famiglia, ovvero il trattamento ai fini dell'imposta sulle donazioni della somma che il soggetto assegnatario deve liquidare ad altri soggetti (fratelli e sorelle).

Secondo un articolato ragionamento, che si presta però ad alcune critiche, la Cassazione sostiene che *"la disciplina fiscale dell'istituto ne riflette la natura essenzialmente liberale e donativa. E ciò sia per quanto concerne l'atto di trasferimento aziendale dal disponente al discendente, sia per quanto attiene alle quote di liquidazione che quest'ultimo è tenuto a versare ai legittimari non assegnatari. (...) In ordine al secondo aspetto, viene in considerazione il Dlgs. n. 346 del 1990, articolo 58, comma 1, secondo cui "gli oneri da cui è gravata la donazione, che hanno per oggetto prestazioni a soggetti terzi determinati individualmente, si considerano donazioni a favore dei beneficiari".*

La conclusione è pertanto che il prelievo tributario deve essere determinato in ragione del rapporto intercorrente tra l'assegnatario ed il legittimario non assegnatario; non già di quello intercorrente (discendenza in linea retta) tra il disponente e l'assegnatario. Si devono quindi applicare l'aliquota del 6 % e la franchigia di 100.000 euro.

Cassazione, Ordinanza 19.12.2018 n. 32823

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

GIURISPRUDENZA

Le perdite fiscali sono accertabili nel periodo di formazione e non in quello di utilizzo

Secondo la commissione provinciale di Milano, il termine per l'accertamento in rettifica di una perdita fiscale non può che decorrere dalla presentazione della dichiarazione in cui la perdita stessa è stata quantificata e qualificata come limitatamente o illimitatamente riportabile, come sostenuto anche dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 147 del 14.1.2015.

La Commissione, pertanto, ritiene che i controlli degli uffici finanziari sulla consistenza e sulla riportabilità (limitata o illimitata) delle perdite fiscali devono essere effettuati entro il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui le perdite stesse sono state dichiarate dal contribuente, a nulla rilevando, sotto il profilo della decorrenza dei termini per l'accertamento, il momento di utilizzo delle perdite.

C.T. Prov. Milano 12.11.2018 n. 5078/13/18

Quando le polizze unit linked sono strumenti finanziari

In una sentenza della Commissione tributaria Provinciale di Milano viene attribuita ad una polizza vita unit linked la natura di strumento di investimento finanziario, con la conseguente classificazione tra i redditi di capitali dei proventi prodotti dalla polizza stessa.

Le considerazioni che hanno guidato i giudici, nel caso specifico, sono soprattutto l'assenza di qualsiasi copertura del capitale investito, per cui il rischio grava esclusivamente sul sottoscrittore, e il fatto che sia possibile ottenere in qualsiasi momento riscatti totali o parziali del premio investito.

La sentenza si inserisce in un vasto filone giurisprudenziale, che ha dato esiti contrastanti soprattutto a causa delle variegate condizioni contrattuali che contraddistinguono questi prodotti assicurativi.

Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza 5608/1/2018 del 4.12.2018

DOTTRINA

L'Assonime commenta le risposte delle Entrate sull'anti elusione

La circolare commenta le recenti risposte dell'Agenzia delle entrate in tema di abuso del diritto nonché, sul medesimo tema, la sentenza della Cassazione n. 30404 del 29 ottobre 2018, evidenziando taluni aspetti problematici di tali pronunce rispetto alla nozione di abuso contenuta nell'art. 10-bis della legge 212/2000,). Con l'occasione viene esaminata anche la valenza di tale nozione rispetto a quella sancita dall'art. 6 della Direttiva 12 luglio 2016, n. 2016/1164 (c.d. ATAD 1).

Assonime, Circolare 18.12.2018 n. 27

OPERAZIONI STRAORDINARIE

INTERPRETAZIONI

Non è elusivo lo spin-off immobiliare a società del gruppo

Nella risposta all'interpello n. 139 del 27.12.2018 l'Agenzia delle Entrate ha confermato che non ha natura abusiva la scissione parziale proporzionale avente ad oggetto immobili con la loro attribuzione una società del gruppo che svolge l'attività immobiliare.

In particolare, non crea problemi ai fini della disciplina anti abuso neanche il fatto che uno degli immobili oggetto di scissione sia detenuto mediante locazione finanziaria: *"nell'ambito della riorganizzazione aziendale il trasferimento del contratto di leasing comporta, come affermato con risoluzione n. 58 del 22 marzo 2007, solo il subentro alla società utilizzatrice (società scissa) di un altro soggetto (la società beneficiaria, che si troverà nella medesima posizione giuridica, contabile e fiscale della scissa), con possibilità, per il nuovo titolare, di riscattare il bene (per il prezzo previsto nel contratto di leasing) ovvero di cedere il contratto, con il conseguente assoggettamento a tassazione, in questo caso, della sopravvenienza realizzata, ai sensi del citato articolo 88, comma 5, del TUIR."*

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 27.12.2018 n. 139

Riporto perdite consentito anche senza test di vitalità in una fusione inversa da LBO

Nelle operazioni di LBO ci si scontra spesso con il problema del limite al riporto delle perdite se le società partecipanti ad una operine di fusione (normalmente inversa) non superano i test di vitalità previsti dall'articolo 172 del Tuir. Nella risposta ad uno specifico interpello, l'agenzia ha consentito la disapplicazione della norma anti elusiva contenuta nel Tuir, stante la validità dell'operazione prospettata come ristrutturazione aziendale.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 24.12.2018 n. 127

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

INTERPRETAZIONI

Sono tassati al 100 % i dividendi black list provenienti da società conduit

Il regime di imposizione integrale dei dividendi (89, comma 3, del TUIR) trova applicazione anche nei confronti degli utili distribuiti da una società *conduit* “figlia”, ai sensi della c.d. Direttiva madre-figlia n. 90/435/CE, ma “provenienti” da società partecipate residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, quando la fattispecie considerata ricade nell’ambito applicativo dell’articolo 1, paragrafi 2, 3 e 4 della citata direttiva.

La circostanza che la società intermedia UE abbia ottenuto la disapplicazione della disciplina CFC, non essendo considerata una “costruzione di puro artificio”, non esclude che la medesima possa considerarsi un mero veicolo interposto per evitare l’imposizione integrale dei dividendi in capo alla controllante italiana.

Agenzia delle Entrate, Principio di diritto 31.12.2018 n. 20

GIURISPRUDENZA

L’indagine sull’esterovestizione deve riguardare anche l’artificiosità della costruzione societaria

Secondo le Suprema corte, *“quel che rileva, ai fini della configurazione di un abuso del diritto di stabilimento, non è accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma accertare se il trasferimento in realtà vi è stato o meno, se, cioè, l’operazione sia meramente artificiosa (wholly artificial arrangement), consistendo nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica.”*

Pertanto, per determinare il luogo della sede dell’attività economica di una società occorre prendere in considerazione un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell’amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società; possono essere presi in considerazione, tuttavia, anche altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie (Corte giustizia UE 28.6.2007 causa C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl).

In applicazione di questi principi, con riferimento al versante penale della medesima vicenda la terza sezione penale della Cassazione (sentenza 24 ottobre 2014/30 ottobre 2015 n. 43809) ha stabilito, in generale, che *“in caso di società con sede legale estera controllata ai sensi dell’art. 2359, 1° comma, del Codice civile, non può costituire criterio esclusivo di accertamento della sede della direzione effettiva l’individuazione del luogo dal quale partono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative qualora esso s’identifichi con la sede (legale o amministrativa) della società controllante italiana, precisando che in tal caso è necessario accertare anche che la società controllata estera non sia costruzione di puro artificio, ma corrisponda a un’entità reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o allo statuto.”*

Cassazione, Sentenza 21.12.2018 n. 33234

Residenza estera: gli interessi economici prevalgono sul centro degli affetti

Nella valutazione dello Stato di residenza di una persona fisica, assumono rilevanza prevalente gli aspetti legati all'attività economica svolta dal soggetto. In questo senso la Cassazione precisa che *"l'orientamento sulla prevalenza dei legami familiari attualmente appare recessivo; questa Corte (Cassazione, sentenza n. 6501 del 2015), infatti, ha avuto modo di affermare che "il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi (Cassazione, 18.11.2011 n. 24246; Cassazione, 15.6.2010 n. 14434). Le relazioni affettive e familiari non danno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri - idoneamente presi in considerazione nel caso in esame che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (Cassazione, n. 24246/2011 cit.; Cassazione, 7.11.2001 n. 13803)".*"

Cassazione, Ordinanza 20.12.2018 n. 32992

DOTTRINA

Da Consiglio nazionale e Fondazione dei dottori commercialisti un documento sul transfer pricing

Il documento prodotto da CNDCEC e FNC in data 19.12.2018 è dedicato alla disciplina del transfer pricing, in particolare per quanto riguarda i profili tecnici e gli spunti operativi.

Il documento si articola nell'analisi delle seguenti tematiche:

- le novità normative;
- la value chain analysis e l'analisi di comparabilità;
- i metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento
- la predisposizione della documentazione.

CNDCEC e FNC, Documento 19.12.2018