

TAX & LEGAL NEWS



Numero 6/2020

IN QUESTO NUMERO



LEGISLAZIONE

La nomina del revisore nelle srl slitta all'approvazione del bilancio



INTERPRETAZIONI

La DRE Emilia Romagna affronta tre casi di iper ammortamenti con interconnessione tardiva

Fusione: perdite riportabili anche senza test sui costi del personale



GIURISPRUDENZA

Il *transfer price* non deve essere necessariamente il valore mediano

I costi indeducibili della società non sono dividendi ai soci

Le imposte indirette sulle attribuzioni al trust liquidatorio

Il costo non inerente rende indetraibile l'Iva

Per gli interessi passivi non opera il requisito di inerenza



DOTTRINA

Indipendenza di sindaci e revisori: un caso Assonime

BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

LEGISLAZIONE

La nomina del revisore nelle srl slitta all'approvazione del bilancio

Il decreto legge “milleproroghe” (DL 162/2019) ha prorogato la scadenza per la nomina del revisore nelle srl che superano i nuovi parametri dimensionali previsti dall'articolo 2477 del Codice civile. Si tratta di uno slittamento che interviene dopo la scadenza naturale, che era fissata a dicembre.

La nuova data di riferimento è quella di approvazione del bilancio 2019. Gli effetti dello spostamento modificano anche i bilanci di riferimento per la verifica del superamento dei limiti: occorre infatti che i parametri (totale attivo: 4 milioni; ricavi: 4 milioni; dipendenti occupati in media: 20 unità) siano stati superati nei bilanci 2018 e 2019. Inoltre, il primo bilancio da assoggettare a revisione diviene quello relativo al 2020.

Decreto legge 160/2019, Articolo 8, comma 6 sexies

DOTTRINA

Indipendenza di sindaci e revisori: un caso Assonime

Nel caso 3/2020, Assonime esamina criticamente l'Ordinanza della Cassazione, Sez. I, del 31-05-2019, n. 14919. La pronuncia della Suprema corte ha sancito la violazione di legge, per mancanza di indipendenza del revisore da un sindaco perché i due soggetti avevano costituito uno studio associato, con il conseguente venir meno del diritto al compenso del revisore per l'attività svolta.

Secondo l'Associazione, la soluzione della decisione è condivisibile. La sussistenza di una relazione professionale tra revisore e sindaco nella forma dello studio associato (anche nella sola forma della ripartizione dei costi) rientra tra le relazioni qualitativamente rischiose. Questo perché essa comporta un potenziale conflitto di interessi intrinseco che può minare l'obiettività del revisore, senza che sia possibile adottare misure di contenimento.

La Corte di Cassazione afferma che la violazione delle norme sull'indipendenza al momento della nomina determina la nullità dello stesso atto di nomina. Per Assonime, anche seguendo la strada secondo cui la compromissione dell'indipendenza non porta alla nullità dell'atto di nomina ma al divieto di esercitare l'attività di revisione, non dovrebbe mutare la conclusione sul diritto al compenso per l'attività svolta: le prestazioni del revisore effettuate *contra legem* non determinano un diritto al compenso.

Inoltre, il vizio di nomina del revisore dovrebbe incidere sulla legittimità dei suoi atti e determinare anche l'irregolarità della delibera di approvazione del bilancio in quanto atto che, se pure promanante da un organo sociale diverso, costituisce l'atto finale del medesimo procedimento. La forma di irregolarità della delibera, trattandosi di un vizio procedimentale e non di contenuto del bilancio, è quella dell'annullabilità.

Assonime, Caso n. 3/2020

IMPOSTE SUI REDDITI

INTERPRETAZIONI

La DRE Emilia Romagna affronta tre casi di iper ammortamenti con interconnessione tardiva

La DRE dell'Emilia Romagna ha dato tre risposte estremamente tecniche sul tema dell'iper ammortamento. Si tratta dei seguenti casi:

1. bene consegnato nel 2019, con acconti pagati nel 2016 e nel 2017. L'agevolazione spetta con riferimento all'intero importo pagato, comprensivo degli acconti. Il quesito e la risposta fanno leva sul fatto che gli acconti debbano essere pagati "entro" una data di riferimento, e che quindi il criterio rimane rispettato;

2. bene entrato in funzione nel 2017 (con super ammortamento) ma interconnesso dal 2018. Il metodo corretto per suddividere la quota di iperammortamento prevede l'imputazione della quota di iperammortamento residua nell'esercizio successivo a quello di termine del periodo di ammortamento, considerando nell'ultimo esercizio di ammortamento una quota di iper-ammortamento pari a quella degli esercizi precedenti. Infatti, come chiarito dalla Circolare N.4/E del 30/03/2017 emanata congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico, con riferimento ad un caso analogo a quello illustrato in istanza, *"La quota di iper ammortamento annualmente fruibile dal 2018 è calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale alla differenza tra la maggiorazione complessiva relativa all'iper ammortamento e la quota di maggiorazione fruita a titolo di super ammortamento nel periodo d'imposta precedente"*;

3. bene in leasing con perizia di interconnessione acquisita tardivamente. In questa ipotesi, la fruizione dell'iper ammortamento spetta a partire dal periodo di imposta in cui l'impresa ha acquisito la perizia tecnica; anche il periodo minimo di durata del leasing ai fini della deduzione fiscale (articolo 102, comma 7 del Tuir) deve essere calcolato a partire da questa nuova data.

Direzione Regionale delle Entrate dell'Emilia Romagna, Risposta ad interpello n. 909-10/2019

GIURISPRUDENZA

Per gli interessi passivi non opera il requisito di inerenza

La Cassazione ha emesso una nuova ordinanza che conferma un suo consolidato orientamento: la deduzione degli interessi passivi dal reddito di impresa non è disciplinata dall'articolo 109 del Tuir (che detta, fa gli altri, il requisito dell'inerenza), bensì dall'articolo 96, che stabilisce la misura di interessi passivi deducibili.

L'ordinanza cita anche la giurisprudenza che si è formata nel tempo, relativamente alle diverse versioni della normativa: si vedano a tal proposito le sentenze 14.5.2014 n. 1050121.4.2009 n. 9380; 13.10.2006 n. 22034; 2.2.2005 n. 2114; 21.11.2001 n. 14702).

Cassazione, Ordinanza 27.2.2020 n. 5332

IVA

GIURISPRUDENZA

Il costo non inerente rende indetraibile l'Iva

La Sentenza 13.2.2020 n. 3599 della Cassazione si esprime sul rapporto tra detraibilità dell'Iva e requisito di inerenza nell'ambito di prestazioni di servizi ricevute da una società italiana e fornite da altre società estere del gruppo di appartenenza. Non si fa riferimento alla normativa sulla determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento, in quanto la contestazione non riguarda le imposte sui redditi, quanto piuttosto al tema dell'assolvimento dell'onere probatorio dell'inerenza di tali costi.

La decisione si basa, infatti, essenzialmente sulla considerazione che la società non abbia assolto al proprio onere probatorio, omettendo di provare il collegamento diretto dei costi sostenuti con l'attività imprenditoriale svolta in concreto (ad esempio, con riferimento al tipo di organizzazione aziendale ed alle esigenze produttive della società controllata) e con le successive operazioni commerciali poste in essere, ricordando anche che la giurisprudenza comunitaria, in materia di detraibilità dell'IVA assolta sui costi generali, ha sottolineato la necessità del collegamento economico fra prestazioni a monte e a valle e, dunque, della prova che le spese di cui si tratta facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo per la totalità dei prodotti o dei servizi del soggetto passivo (Corte di Giustizia 29.10.2009, causa C-29/08, SKF, punto 57; Corte di Giustizia 22.10.2015 causa C-126/14, Sveda).

La Sentenza inoltre fa presente che *"questa Corte in un caso sostanzialmente analogo, riguardante operazioni soggettivamente inesistenti di cessione di rottami, soggette agli effetti dell'Iva ed al regime di reverse charge, ha enunciato il seguente principio di diritto: "in tema d'IVA, le operazioni di cessione compiute in regime d'inversione contabile (cd. "reverse charge"), ancorché effettuate sotto l'apparente osservanza dei requisiti formali, sono indetraibili in caso di violazione degli obblighi sostanziali, ove venga meno la corrispondenza, anche soggettiva, dell'operazione fatturata con quella in concreto realizzata, con conseguente inesistenza dell'obbligo di corrispondere l'imposta indicata in fattura" (cfr. Cassazione sentenza n. 16679 del 9.8.2016; Cassazione Sez. 5, Ordinanza n. 2862 del 31.1.2019 Rv. 652333-01)."*

Anche nella vicenda in esame, sebbene non sia contestato che la società contribuente abbia regolarmente effettuato l'inversione contabile a suo carico e reso neutrali le operazioni, la mancanza dei presupposti sostanziali, relativamente alla prova dell'effettività ed inerenza dei costi, rende indetraibile l'iva ad essi relativa.

Cassazione, Sentenza 13.2.2020 n. 3599

ALTRE IMPOSTE

GIURISPRUDENZA

Le imposte indirette sulle attribuzioni al trust liquidatorio

L'Ordinanza 5766 del 3.3.2020 della Cassazione torna sul tema dell'applicazione delle imposte indirette (registro, ipocatastali e donazione) nel caso di attribuzione di beni ad un trust aventi finalità liquidatorie. Dopo avere compiuto la ormai consueta rassegna della giurisprudenza degli ultimi anni, la Suprema corte conclude, per il caso in esame, per l'applicazione delle imposte in misura fissa, in ragione del fatto che

l'attribuzione dei beni al trust non ha carattere di trasferimento definitivo. Richiamiamo le conclusioni dell'ordinanza, che sottolineano però la possibilità che esistano anche trust liquidatori con caratteristiche diverse, che giustificerebbero l'applicazione delle imposte in misura proporzionale: *“Nel caso, ad esempio, in cui il trust sia costituito con lo scopo di destinare gli eventuali beni oggetto di segregazione alla soddisfazione di creditori, gli atti di disposizione degli stessi sconteranno la tassazione all'uopo prevista (essendo solo il ricavato vincolato alla destinazione ab initio impressa), laddove non è da escludere che i cespiti in fine ritornino al disponente, una volta estinti i debiti. Tuttavia, ciò non esclude tout court che in alcune fattispecie sia possibile valutare sin da subito se il disponente abbia avuto la volontà effettiva di realizzare, sia pure per il tramite del trustee, un trasferimento dei diritti in favore di terzo. È il caso di recente analizzato da Sez. 5, Sentenza n. 13626 del 2018, che si sostanzava in un atto costitutivo di un trust avente ad oggetto quote di partecipazione in una s.r.l. avente lo scopo di alienare le stesse e di provvedere proporzionalmente al pagamento dell'esposizione debitoria della disponente. È chiaro, infatti, che, allorquando il beneficiario sia unico e ben individuato (determinando, nel caso di specie, in assenza di rapporti di parentela con la disponente, l'applicazione dell'aliquota massima dell'8%) ed il negozio costitutivo non preveda, neppure in via subordinata, il ritorno dei beni in capo al settlor, l'operazione dismissiva evidenzi, in assenza di provati intenti elusivi, una reale volontà di trasferimento, con la conseguente applicabilità immediata dell'aliquota di volta in volta prevista». A diversa conclusione deve, pertanto, pervenirsi quando, come negli atti in esame, non sono individuabili i reali beneficiari dell'operazione e non possa escludersi un eventuale rientro dei cespiti in capo al disponente, peraltro espressamente previsto ed attuato”.*

Cassazione, Ordinanza 3.3.2020 n. 5766

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

GIURISPRUDENZA

I costi indeducibili della società non sono dividendi ai soci

La Commissione Tributaria Regionale del Veneto, con la Sentenza 13.11.2019 n. 1099/5/19 ha dichiarato l'illegittimità dell'accertamento parziale basato sulla presunzione di distribuzione di dividendi ai soci di una società alla quale sono stati contestati costi indeducibili. Si tratta di un principio importante, che conferma un orientamento fino a d ora minoritario nella giurisprudenza di merito (si veda la Sentenza della Commissione Provinciale di Reggio Emilia 11.5.2018 n. 63/2/18) ma sostenuto dalla dottrina (segnatamente, dalla norma di comportamento AIDC 28.6.2017 n. 198).

Secondo i giudici, “i costi che hanno dato luogo alla presunta distribuzione di utili non sono stati contestati nella loro esistenza ma solo nella deducibilità fiscale. Ciò significa che per il loro sostenimento sono state impiegate risorse finanziarie. La determinazione di costi indeducibili comporta un accrescimento del reddito fiscale ma non crea una provvista finanziaria. Solo i ricavi occulti, oppure i costi inesistenti generano un flusso monetario e pertanto la loro quantificazione può essere considerata una distribuzione di utili extrabilancio in capo ai soci. Ma nel caso in discussione non è stata creata una provvista proprio perché la ripresa fiscale riguarda costi ritenuti indeducibili solo ai fini fiscali. Pertanto non si può affermare che l'importo accertato sia stato distribuito ai soci proprio perché non è stata creata una provvista di natura finanziaria da poter essere considerata oggetto di distribuzione di utili extrabilanci”.

Commissione Tributaria Regionale del Veneto, Sentenza 13.11.2019 n. 1099/5/19

OPERAZIONI STRAORDINARIE

INTERPRETAZIONI

Fusione: perdite riportabili anche senza test sui costi del personale

La risposta ad un interpello ha confermato la possibilità di riportare le perdite fiscali, nell'ambito di una operazione di fusione, anche se la società non supera il test di vitalità sui costi del personale, che risultano pari a zero.

Nel caso specifico, la società non aveva personale perché aveva concesso in affitto la propria azienda; a questo proposito, l'istante ha documentato la presenza di personale e di relativi costi (in grado di superare i test) in capo alla società terza affittuaria.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 6.3.2020 n. 88

FISCALITA' INTERNAZIONALE

GIURISPRUDENZA

Il *transfer price* non deve essere necessariamente il valore mediano

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano conferma un suo orientamento in materia di accertamenti basati sul criterio del valore normale nelle transazioni *intercompany*. In particolare, la sentenza non solo ribadisce che è corretto qualsiasi valore compreso nell'intervallo del *benchmark* adottato dalla società e riconosciuto dall'ufficio, ma anche che tale criterio – contenuto nel decreto ministeriale del 14 maggio 2018 – ha validità anche per gli accertamenti relativi ad annualità precedenti. A giudizio della Commissione è *“decisiva la considerazione secondo la quale il margine operativo della business unit distribution rideterminato dall'ufficio deve comunque ritenersi conforme al valore di mercato, e ciò in quanto ricompreso nell'intervallo di valori che, secondo la stessa ricostruzione dell'ufficio, è rappresentativo della situazione di mercato (...). In siffatta situazione, in mancanza di contrari elementi di valutazione giustificati da comprovate specificità del caso concreto, non appare legittima, e comunque non giustificata, l'applicazione del valore mediano del range interquartile (...). In linea generale, può infatti condividersi il principio secondo il quale, in conformità a quanto previsto dall'articolo 6 del DM 14.5.2018 (con il quale sono state fornite le "Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del DPR 917/86), deve considerarsi allineato al principio di libera concorrenza qualsiasi punto - massimo e minimo compresi - dell'intervallo di valori risultante dall'indicatore finanziario appropriatamente prescelto (cfr. C. T. Provinciale di Milano sentenza n. 5445/18 depositata il 26.11.2018; C.T. Regionale della Lombardia n. 5005/2018 depositata il 21.11.2018).”*

Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sentenza 22.1.2020 n. 188/13/20