

CLARIUM

Piazza della Vittoria 8
25122 - Brescia
Tel.: +39 030 46383
Fax: +39 030 7772229
e-mail: info@clarium.it
www.clarium.it

STUDIO LEGALE FBS

Piazza della Vittoria 8
25122 - Brescia
Tel.: +39 030 7281978
Fax: + 39 030 7281849
e-mail: segreteria.brescia@fbslaw.com
www.fbslaw.com



in partnership con



Newsletter gennaio - 2017



Periodico di aggiornamento in materia legale e fiscale
Pubblicato e distribuito gratuitamente

© Copyright - CLARIUM S.r.l.

La presente newsletter non costituisce parere professionale e il relativo contenuto ha esclusivamente carattere informativo.

Gli articoli contenuti nella presente newsletter non possono essere riprodotti senza la preventiva espressa autorizzazione di CLARIUM.

La citazione o l'extrapolazione di parti del testo degli articoli è consentita a condizione che siano indicati gli autori e i riferimenti di pubblicazione sulla CLARIUM Newsletter.

1. **Approfondimenti e attualità**

1.1 **Illegittimo l'accertamento senza Pvc**

È illegittimo l'accertamento fondato sulle risultanze di una verifica effettuata nei confronti di terzi, se il relativo verbale non è allegato. Il principio può essere applicato anche agli atti con i quali è disconosciuta l'Iva di fatture.

Ad affermarlo è la Corte di Cassazione con la sentenza n. 562. L'agenzia delle Entrate notificava a un contribuente tre avvisi di accertamento riferiti a distinti periodi di imposta, con i quali rettificava il reddito dichiarato per prestazioni artistiche. Più precisamente, l'ufficio in esito a una verifica nei confronti di una società, aveva presunto compensi erogati all'artista ma non dichiarati dallo stesso.

I provvedimenti venivano impugnati eccependo la violazione dell'articolo 7 dello Statuto del contribuente, poiché il verbale conclusivo della verifica relativa alla società non era stato allegato. Inoltre, l'Agenzia non aveva comunque fornito prove che i compensi fossero realmente stati incassati dal contribuente.

Il giudice di appello, in riforma della decisione di prime cure, annullava gli accertamenti, osservando che quando nella motivazione è fatto riferimento ad un altro atto - nella specie il Pvc della società - quest'ultimo va allegato.

L'Agenzia ricorreva così per Cassazione lamentando, tra diversi motivi, l'errata interpretazione della norma atteso che, nella specie, il contribuente aveva partecipato alla formazione del Pvc, sottoscrivendolo peraltro, in ogni pagina.

I giudici di legittimità, confermando la decisione di merito, hanno innanzitutto ricordato che secondo l'articolo 7 della legge n. 212/2000, se nella motivazione si fa

riferimento a un altro atto per relationem, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. Dall'analisi dei documenti era emerso che il contribuente aveva partecipato a una verifica avviata a suo carico, differente rispetto al controllo alla società.

Ne conseguiva che il verbale sottoscritto in ogni pagina e, quindi, noto all'artista era soltanto il proprio. I giudici di legittimità hanno pertanto confermato che la non allegazione del Pvc della società all'accertamento costituisce violazione dell'articolo 7 dello Statuto e quindi comporta l'illegittimità del provvedimento.

Sebbene nella sentenza non emerga se l'accertamento riportasse, quanto meno, il contenuto essenziale del verbale non allegato, va sottolineato che i giudici di legittimità danno rilievo alla mera omessa allegazione.

Su questi presupposti, la decisione appare particolarmente interessante poiché il principio potrebbe applicarsi a una moltitudine di situazioni.

Basti pensare ai tanti accertamenti con i quali è disconosciuto il costo / l'Iva di fatture perché ritenute riferite a operazioni inesistenti: nella grande maggioranza dei casi essi sono fondati esclusivamente sulle risultanze della verifica effettuata nei confronti del soggetto emittente, senza il minimo coinvolgimento dell'acquirente. In questi casi, spesso, il Pvc non è allegato all'accertamento dell'acquirente e quindi potrebbe ipotizzarsi, applicando il principio ora affermato dalla Cassazione, una eventuale illegittimità dell'atto.

1.2 **Le assegnazioni evitano l'abuso**

Le assegnazioni e le trasformazioni agevolate dribblano la norma anti abuso. La realizzazione di operazioni finalizzate a creare i presupposti per poter usufruire della disposizione prorogata dalla legge di bilancio

2017, o per massimizzarne i benefici, non contrasta, secondo quanto affermato lo scorso anno dall'agenzia delle Entrate, con i principi antielusivi contenuti nell'articolo 10-bis della legge 212/2000.

La riapertura dei termini per avvalersi di assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate, disposta dal comma 565 della legge 232/2016, consente alle società che detengono immobili non utilizzati direttamente e/o mobili registrati non strumentali di prendere in esame con adeguate tempistiche l'opportunità di avvalersi della disposizione per far uscire i beni dal regime di impresa.

La proroga al 30 settembre 2017 per la stipula degli atti di assegnazione, cessione e trasformazione (30 novembre 2017 e 16 giugno 2018 per pagare la sostitutiva) non è accompagnata da alcuna modifica del testo normativo originale. Chi affronta ora la possibilità di avvalersi della disposizione agevolativa potrà dunque fare affidamento sui chiarimenti forniti lo scorso anno dalle Entrate, che mantengono integrale validità. Nell'impostazione delle operazioni che prevedono la fuoriuscita dei beni dal regime societario, si potranno anche studiare eventuali atti propedeutici o successivi che consentano al contribuente di creare le condizioni per avvalersi della norma, o eventualmente di massimizzare il vantaggio fiscale attuale e prospettico derivante dalla agevolazione.

Alcuni interventi di prassi, diffusi lo scorso anno dopo il termine per avvalersi della disposizione ora prorogata, hanno affrontato il tema delle possibili interferenze tra operazioni fatte in vista delle assegnazioni o trasformazioni agevolate e norma anti abuso (articolo 10-bis, legge n. 212/2000).

Nelle risoluzioni 93/E/2016 e 101/E/2016, le Entrate, affrontando due casistiche, hanno affermato che le operazioni in questione non sono in linea di massima censurabili, dato

che si pongono come legittimo strumento per ottenere un beneficio previsto da una norma di legge.

Il richiamo è evidentemente al concetto di indebito vantaggio fiscale che, nei casi esaminati, non può sussistere dato che si tratta di sfruttare un beneficio previsto espressamente dal legislatore per chi in un modo o in un altro fa uscire i beni dal regime di impresa.

Deve dunque ritenersi legittimo, ad esempio, in presenza di una società che possiede beni immobili oltre ad altre attività, scorporare, attraverso una scissione, la componente immobiliare creando una società di gestione (oppure, alternativamente, cedendo il ramo di azienda operativo e rendendo la scissa una società immobiliare) per procedere poi alla trasformazione di quest'ultima in società semplice.

Rispettando in tal modo le condizioni soggettive (anche per i soci, visto che le partecipazioni nella beneficiaria assumono la datazione di quelle nella scissa) e non violando la norma antielusiva.

Analogamente, in presenza di una catena societaria (Alfa controlla Beta che possiede immobili), è da ritenere legittima la creazione delle condizioni per l'assegnazione ai soci persone fisiche della controllante Alfa, degli immobili di Beta, mediante fusione della seconda nella prima (o in alternativa, scindendo il ramo immobiliare da Beta ad Alfa), la quale (Alfa) può poi procedere alla assegnazione.

Un'altra interessante situazione esaminata dalle Entrate riguarda la cessione degli immobili assegnati da attuare subito dopo l'operazione. Nella risoluzione 93/E, è stato affermato che l'assoggettamento dei plusvalori latenti sugli immobili di una società mediante assegnazione ai soci al valore di mercato, con conseguente azzeramento delle plusvalenze da vendita

infraquinquennale (articolo 67 Tuir) da parte di questi ultimi (per i quali il valore di assegnazione costituisce costo fiscale) è un legittimo risparmio di imposta che deriva dalla operazione e non è sindacabile dal fisco.

1.3 Promossa la cessione totale di quote

La cessione totalitaria di quote societarie non può essere riqualificata come cessione d'azienda ai fini dell'imposta di registro.

Lo ha stabilito, con una dettagliata e argomentata pronuncia, la commissione tributaria regionale Sardegna, sezione di Sassari, con la sentenza 386/8/2016 (presidente Manca, relatore Fenu).

La vicenda riguardava una cessione totalitaria di quote societarie che l'ufficio aveva riqualificato, in base all'articolo 20 del Dpr 131/1986, come cessione d'azienda, ricordando anche la natura antielusiva di questa norma.

La commissione tributaria regionale rileva innanzitutto che la cessione d'azienda è istituito distinto rispetto alla cessione di quote (anche totalitaria), con effetti giuridici, contabili, gestionali e fiscali diversi.

Così che la scelta di una figura negoziale rispetto all'altra non può configurare alcun intento elusivo. Pertanto, l'ufficio non può in alcun modo tassare con l'imposta di registro proporzionale la cessione di quote sociali, anche se totalitaria.

In sostanza, la commissione regionale riconosce l'esistenza del legittimo risparmio d'imposta oggi espressamente disciplinato dall'articolo 10-bis della legge 212/2000 (la norma sull'abuso del diritto), principio che deve valere anche per l'imposta di registro. In secondo luogo, la Ctr Sardegna delimita puntualmente il potere di riqualificazione dell'ufficio ai fini dell'imposta di registro.

Si afferma, infatti, che questo potere attiene

agli effetti giuridici degli atti posti alla registrazione e non alla natura economica sottostante degli stessi atti.

La norma (articolo 20 del Dpr 131/1986), peraltro, è chiara: stabilisce che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione».

Si tratta di una previsione che ha una sua precisa storia, che nasce, addirittura, con l'articolo 7 della legge 585/1862, norma che è stata sostanzialmente riconfermata con l'articolo 8 del regio decreto 3269/1923. Queste disposizioni non specificavano se l'interpretazione degli atti dovesse avvenire sulla base degli effetti giuridici ovvero su quelli economici.

Fattori della "teoria economica" furono alcuni illustri studiosi della Scuola di Pavia, che si ricollegavano, peraltro, alla prima norma antielusiva tedesca (1919). La dottrina maggioritaria riteneva, invece, che dovessero essere presi in considerazione i soli effetti giuridici dell'atto.

La validità della tesi "giuridica" venne confermata dal legislatore negli anni 70, attraverso la formulazione dell'articolo 19 del Dpr 634/1972, successivamente riprodotto nel testo dell'attuale articolo 20 del Dpr 131/1986, nel quale si fa chiaramente riferimento agli «effetti giuridici» nell'interpretazione degli atti sottoposti a registrazione.

In sostanza, la norma delimita ciò che l'ufficio può fare al momento della registrazione: può certamente individuare e tenere in considerazione, ai fini della liquidazione dell'imposta, la «intrinseca natura» dell'atto, anche facendo riferimento ad atti «collegati», e non fermarsi alla forma apparente del negozio.

Il potere di riqualificazione, però, non è illimitato: l'ufficio può ricostruire la natura giuridica dell'atto, ma non può dare rilievo alle vicende economiche sottese allo stesso

o ad elementi extra testuali non desumibili dall'atto. Questo anche in considerazione del fatto che l'imposta di registro è un'imposta d'atto, che colpisce, appunto, l'atto e non il trasferimento.

1.4 Depositi Iva aperti a tutti i beni

Nuove opportunità, ma anche nuovi vincoli nell'utilizzo dei depositi Iva con le regole del DI 193/2016, in vigore dal 1° aprile di quest'anno.

Il decreto si muove lungo una duplice direttrice: per un verso vengono notevolmente ampliate le possibilità di ricorrere all'istituto, grazie all'eliminazione dei limiti di carattere soggettivo in relazione ai destinatari delle cessioni (che potranno anche essere soggetti passivi nazionali) e di quelli oggettivi sulle categorie di beni ammessi; dall'altro aumentano le cautele per l'estrazione dei beni, nell'ottica di meglio fronteggiare i fenomeni di frode (si vedano gli altri articoli in pagina).

Gli operatori accoglieranno con favore la facoltà di effettuare senza pagamento dell'imposta le vendite nei confronti di acquirenti nazionali, eseguite con introduzione dei beni in un deposito Iva. In precedenza, tale possibilità era ammessa solo in caso di cessione a soggetti passivi identificati Iva in altro Stato Ue (articolo 50-bis, comma 4, lettera c), DI 331/93). Inoltre, la detassazione dell'operazione era comunque esclusa se il cessionario comunitario – identificato ai fini Iva in Italia o con rappresentante fiscale in Italia – interveniva nell'acquisto utilizzando la partita Iva italiana (risoluzione 66/2001). Dal 1° aprile, quindi, sarà possibile vendere beni senza applicazione del tributo ad altri operatori nazionali, immettendoli in deposito Iva.

Inoltre, dovrebbe considerarsi inoperante anche la preclusione all'utilizzo delle

posizioni Iva nazionali assunte da soggetti passivi esteri (comunitari o meno), per l'effettuazione di acquisti interni al territorio dello Stato.

Con l'abrogazione della lettera d) del comma 4 citato in precedenza, infatti, è stata eliminata la limitazione di carattere oggettivo secondo cui possono formare oggetto di cessione a operatori nazionali solo le vendite dei beni elencati nella tabella A-bis, allegata al DI 331/93 (materie prime alimentari e altre commodities).

Con questa "liberalizzazione", gli operatori nazionali potranno vendere beni di qualsiasi tipo ad altri operatori nazionali senza addebitare l'Iva, alla sola condizione d'introdurre fisicamente le merci cedute nei depositi, presupposto ritenuto imprescindibile dal fisco (circolari 16/D/2006 e 12/E/2015) e giudicato legittimo dalla giustizia europea (C-272/13).

Ne trarranno sicuro giovamento le vendite a catena fra soggetti nazionali, soprattutto nel caso di merci soggette a molteplici transazioni in un arco di tempo ridotto, ma anche quelle che prevedono il successivo (magari solo sperato) trasferimento all'estero dei beni. Fra queste, in particolare, potrebbero trovare nuovo impulso le triangolazioni, nelle quali un soggetto nazionale acquista beni da un altro operatore nazionale per la successiva esportazione o in vista di una cessione intracomunitaria.

Queste transazioni si bloccano spesso per la ritrosia del primo cedente sia in ordine all'effettivo trasferimento dei beni all'estero (e al relativo regime delle prove), sia per l'incertezza con riguardo alla successiva rivendita dei beni a un soggetto terzo fuori del territorio nazionale (acuitesi dopo la sentenza 22172/2013 della Cassazione). Se il cessionario residente accetta d'introdurre i beni acquistati in un deposito Iva (con presumibile conseguente aggravio

di oneri), il primo fornitore nulla potrà eccepire in merito al successivo concreto svolgimento dell'operazione, visto che, ai fini della detassazione della vendita posta in essere nei confronti dell'acquirente nazionale, è sufficiente l'introduzione dei beni in un deposito Iva in Italia. Nelle situazioni potenzialmente rischiose, la sicurezza offerta dalle nuove regole potrebbe superare il "danno" per il primo cedente che deriva dalla mancata rilevanza dell'operazione ai fini dell'acquisizione dello status d'esportatore abituale e del plafond per acquisti senza applicazione dell'imposta. Le cessioni in questione, infatti, si configurano come vendite "interne" a tutti gli effetti, ancorché in regime di non assoggettamento a imposta.

2 Brevi

2.1 Dichiarazione IVA 2017: ampliate le ipotesi di reverse charge

Nella dichiarazione IVA per il 2017 si è tenuto conto delle nuove ipotesi di reverse charge introdotte nel corso del 2016. Si parla in particolare: dell'applicazione del reverse charge per le prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate ai consorzi di appartenenza, nei casi in cui quest'ultimi siano aggiudicatari di commesse pubbliche per le quali siano obbligatoria la fatturazione in regime di split payment (L. 208/2015); dell'applicazione del reverse charge alla cessione di consolle da gioco, tablet, Pc e computer portatili (D.Lgs. n. 24/2016).

2.2 IRI, si sceglie nel 2018

Chi deciderà di optare per la tassazione IRI per il corrente anno, dovrà darne comunicazione nel Modello Redditi 2018. L'IRI (imposta sul reddito delle imprese) è

stata introdotta dalla Legge di Stabilità 2017, come regime opzionale per le imprese individuali, le società di persone e le srl che hanno optato per la trasparenza fiscale. Il regime ha durata vincolata per 5 periodi d'imposta (non è prevista possibilità di revoca). Alla scadenza dei primi 5 anni il regime è rinnovabile per altri 5 (il rinnovo non è automatico).

2.3 Bonus mobili: rivista l'agevolazione

Il bonus mobili è stato prorogato anche per l'anno 2017, però con restrizioni. La detrazione spetta solo in connessione agli interventi di ristrutturazione edilizia iniziati a decorrere dal 1° gennaio 2016 e per spese sostenute nel 2017. Per gli interventi effettuati nel 2016, ovvero per quelli iniziati nel medesimo anno e proseguiti nel 2017, l'ammontare complessivo massimo di 10.000 euro deve essere calcolato al netto delle spese sostenute nell'anno 2016 per le quali si è fruito della detrazione (nuovo comma 2 dell'articolo 16 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63). Per gli acquisti di mobili perfezionatisi fino al 31 dicembre 2016 era necessario che fossero correlati a interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati a decorrere dal 26 giugno 2012. La detrazione spetta anche quando i beni acquistati sono destinati ad arredare un ambiente diverso dello stesso immobile oggetto di intervento edilizio; ad esempio qualora oggetto di intervento di ristrutturazione è stata la cucina il bonus mobili opererà anche in riferimento all'acquisto di un mobile destinato al bagno. Per ottenere il bonus è necessario che la data dell'inizio dei lavori di ristrutturazione preceda quella in cui si acquistano i beni. Non è richiesto che le spese di ristrutturazione siano sostenute prima di quelle per l'arredo dell'immobile. La data di avvio potrà essere provata dalle eventuali abilitazioni amministrative o comunicazioni

richieste dalle norme edilizie, dalla comunicazione preventiva all'Asl, se obbligatoria, oppure, per lavori per i quali non siano necessarie comunicazioni o titoli abitativi, da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

2.4 Rivalutazione di terreni e partecipazioni

La legge di Stabilità 2017 (Legge n. 232/2016), ha apportato alcune modifiche all'art.2, co.2, DI n.282/2002, in materia di rivalutazione di terreni e partecipazioni. Sono così riaperti i termini per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati, nonché di terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data dell'1 gennaio 2017. Le modalità di rideterminazione di tali valori sono definite dagli artt.5 e 7, legge n.448/2001. Per quanto riguarda titoli, quote o diritti non negoziati in mercati regolamentati è possibile assumere, in luogo del costo di acquisto, il valore corrispondente alla frazione di patrimonio netto della società alla data della rivalutazione; valore determinato a seguito di perizia giurata, stilata da dottori commercialisti ovvero ragionieri, periti commerciali o revisori contabili, iscritti agli appositi albi. Le condizioni previste per applicare la rivalutazione sono: effettuare perizia e giuramento entro il 30 giugno 2017; versare sull'intero valore delle partecipazioni rivalutate un'imposta sostitutiva alle imposte sui redditi dell'8%. Il versamento può essere effettuato in un'unica soluzione (entro il 30 giugno 2017) ovvero in tre rate annuali di pari importo, di cui la prima entro il 30 giugno 2017; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versarsi contestualmente.

Per i terreni edificabili e con destinazione

agricola, è possibile assumere, in luogo del costo di acquisto, il valore del bene alla data della rivalutazione, determinato a seguito di perizia giurata di stima, stilata da ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari, periti industriali edili, iscritti agli appositi albi.

2.5 Ultimo anno di sperimentazione per il 730 precompilato

Termine della sperimentazione per il 730 precompilato. Entro il 31 gennaio confluiranno nelle banche dati del Fisco anche le spese per i farmaci da banco, per gli occhiali e le lenti a contatto, per le cure veterinarie e molte altre. E, per la fine di febbraio, è in agenda una nuova tornata di invii, che riguarda i dati relativi a ristrutturazioni, riqualificazione e acquisto di mobili per le parti comuni degli edifici e i rimborsi di spese universitarie.

2.6 Incentivi all'apprendistato

L'art.2, co.1, Dlgs n.150/2015, ha introdotto un incentivo per le assunzioni in apprendistato per la qualifica e il diploma professionale, diploma di istruzione secondaria superiore e il certificato di specializzazione tecnica superiore. Si tratta dell'applicazione di un'aliquota contributiva pari al 5%, anziché il 10%, previsto dall'art.1, co.773, legge n.296/2006; esenzione dal contributo di licenziamento, di cui alla legge n.92/2012, art.2, commi 31 e 32; sgravio totale dei contributi a carico del datore di lavoro a finanziamento dell'ASPI (Assicurazione Sociale Per l'Impiego) nonché del contributo addizionale pari allo 0,30%. Tale incentivo è stato prorogato fino al 31 dicembre 2017 (legge di bilancio 2017).



Piazza della Vittoria 8
25122 - Brescia
Tel.: +39 030 46383
Fax: +39 030 7772229
e-mail: info@clarium.it
www.clarium.it