



Tax Newsletter n. 8/2018

Tax & Legal



Highlights:

Legislazione

Gruppo IVA - Approvazione del Modello AGI/1

Prassi

Participation exemption - Requisito di commercialità - Rilevanza della fase di *start-up*

Offerta di *token* digitali - Regime fiscale

Giurisprudenza

Esenzione su dividendi 'madre-figlia' - Clausola antielusiva specifica: inapplicabilità

Merger leveraged buyout - Elusività: non sussiste

kpmg.com/it

Indice

Parte prima

Legislazione

- [Pagina 5](#) **IVA**
Bonus IVA - Approvazione del Modello AGI/1 - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 215450 del 19 settembre 2018

Parte seconda

Prassi

- [Pagina 6](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**
Bonus per investimenti pubblicitari incrementali - Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri, FAQ del 24 settembre 2018
- [Pagina 7](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**
Regime agevolativo per i lavoratori c.d. impatriati - Attività lavorativa prestata in Italia e all'estero per società appartenenti ad un gruppo multinazionale - Compete - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 72 del 26 settembre 2018
- [Pagina 7](#) **Imposte sui redditi**
Participation exemption - Requisito di commercialità - Rilevanza della fase di start-up: condizioni - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 2 del 14 settembre 2018
- [Pagina 8](#) **Imposte sui redditi**
Perdite su crediti - Deducibilità in un periodo diverso da quello di competenza - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 12 del 21 settembre 2018
- [Pagina 8](#) **Imposte sui redditi**
Offerta di token digitali a dipendenti ed altri soggetti - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 14 del 28 settembre 2018
- [Pagina 9](#) **IVA**
 Rettifica della detrazione su immobili acquistati in leasing e poi concessi in locazione esente - Inapplicabilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 3 del 17 settembre 2018
- [Pagina 9](#) **IVA**
Servizi relativi ad immobili - Territorialità - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 2 del 24 settembre 2018
- [Pagina 10](#) **IVA**
Offerta di token digitali - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 14 del 28 settembre 2018
- [Pagina 10](#) **Riscossione**
Definizione dei criteri e delle modalità per la sospensione dell'esecuzione delle deleghe di pagamento (modello F24), contenenti compensazioni che presentano profili di rischio - Risposta a Interrogazione parlamentare n. 5-00537 del 27 settembre 2018

Parte terza

Giurisprudenza

- 1 [Pagina 11](#) **Accertamento**
Esenzione su dividendi 'madre-figlia' - Società madre controllata da soggetto residente in uno Stato extraUE - Effettiva operatività della società madre - Clausola antielusiva specifica: inapplicabilità - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3001 del 28 giugno 2018
- 2 [Pagina 11](#) **Accertamento**
Esibizione di documenti non pertinenti - Accertamento con metodo induttivo - Legittimità - Cassazione, Sentenza n. 21823 del 7 settembre 2018
- 3 [Pagina 12](#) **Imposte sui redditi**
Esterovestizione di società - Elementi rilevanti - Abuso del diritto: inapplicabilità - Cassazione, Sentenza n. 39678 del 4 settembre 2018
- 4 [Pagina 12](#) **Imposte sui redditi**
Svalutazione delle merci comunicata ex art. 110 comma 6 del TUIR ma non specificata in Nota integrativa - Irrilevanza - Cassazione, Sentenza n. 21809 del 7 settembre 2018
- 5 [Pagina 13](#) **Imposte sui redditi**
Acquisto seguito da fusione per incorporazione di società partecipata interamente - Elusività: non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 21824 del 7 settembre 2018
- 6 [Pagina 13](#) **Imposte sui redditi**
Terreni suscettibili di deperimento - Ammortizzabilità - Assenza dei coefficienti tabellari di ammortamento: ininfluenza - Cassazione, Ordinanza n. 22932 del 26 settembre 2018
- 7 [Pagina 13](#) **Imposta di registro**
Operazioni non soggette a IVA per difetto del requisito territoriale - Applicabilità dell'imposta in misura fissa - Cassazione, Sentenza n. 10210 del 27 aprile 2018
- 8 [Pagina 13](#) **IVA**
Coassicurazione - Prestazioni eseguite in adempimento di una clausola di delega - Esenzione: inapplicabilità - Cassazione, Ordinanze n. 21069 e n. 21070 del 24 agosto 2018
- 9 [Pagina 14](#) **IVA**
Prestazioni di servizi - Esigibilità dell'imposta: sussiste al momento del pagamento del corrispettivo - Cassazione, Ordinanza n. 21870 del 7 settembre 2018
- 10 [Pagina 14](#) **IVA**
Acquisti effettuati durante il periodo in cui risulta annullato il numero di identificazione - Diritto alla detrazione: sussiste - Condizioni - Corte di Giustizia UE, Sentenza n. C-69/17 del 12 settembre 2018
- 11 [Pagina 14](#) **IVA**
Acquisto di servizi da parte del datore di lavoro destinati ai dipendenti - Detraibilità dell'IVA: compete - Cassazione, Ordinanza n. 22332 del 13 settembre 2018
- 12 [Pagina 15](#) **IVA**
Omissa dichiarazione annuale - Diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti - Sussistenza in presenza dei requisiti sostanziali - Cassazione, Ordinanza n. 22340 del 13 settembre 2018
- 13 [Pagina 15](#) **IVA**
Contratto di leasing di beni ammortizzabili - Diritto al rimborso ex art. 30, comma 3, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972: compete - Cassazione, Ordinanza n. 22959 del 26 settembre 2018

- 14 [Pagina 15](#) **IVA**
Imposta non dovuta addebitata in via di rivalsa - Diritto al rimborso da parte dell'acquirente - Non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 23288 del 27 settembre 2018
- 15 [Pagina 15](#) **IVA**
Cessioni di beni a catena con unico trasporto all'esportazione - Regime di non imponibilità - Applicabilità - Condizioni - Cassazione, Sentenza n. 23492 del 28 settembre 2018
- 16 [Pagina 16](#) **Statuto del contribuente**
Complesso di operazioni rispondenti a scelte imprenditoriali e comportanti un risparmio di imposta - Abuso del diritto: non sussiste - Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione di Brescia, Sentenza n. 2236 del 7 maggio 2018

Parte prima

Legislazione

1

IVA

Gruppo IVA - Approvazione del Modello AGI/1 - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 215450 del 19 settembre 2018

Il provvedimento approva il modello AGI/1, per la dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA, con le relative istruzioni, e definisce le relative modalità di presentazione telematica.



Parte seconda

Prassi

1

A agevolazioni - Imposte sui redditi

Bonus per investimenti pubblicitari incrementali - Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri, FAQ del 24 settembre 2018

L'art. 57-*bis* del D.L. n. 50 del 2017 (c.d. Manovra Correttiva) ha introdotto un credito d'imposta sugli investimenti 'incrementali' in pubblicità effettuati sugli organi di stampa (quotidiani e periodici, anche *on-line*), sulle emittenti radiofoniche e televisive locali (cfr. le nostra [TNL 5/2018](#) e [TNL 7/2018](#)). Il Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri ha pubblicato nel proprio sito internet le risposte ad alcune domande frequenti. Si segnalano, tra le altre, le seguenti.

Tipologie di pubblicità ammesse

Non sono ammesse al credito d'imposta le spese sostenute per forme di pubblicità diverse da quelle espressamente indicate dal decreto attuativo (quali, ad esempio: grafica pubblicitaria su cartelloni fisici, volantini cartacei periodici, pubblicità su cartellonistica, pubblicità su vetture o apparecchiature, pubblicità mediante affissioni e *display*, pubblicità su schermi di sale cinematografiche, pubblicità tramite *social* o piattaforme *online*, *banner* pubblicitari su portali *online*, ecc.).

Calcolo dell'incremento - investimento pari a zero nell'anno precedente

Ai fini dell'incremento percentuale si può fare riferimento al 'complesso degli investimenti', cioè agli investimenti incrementali effettuati su tutti i canali di informazione previsti dalla legge, rispetto all'anno precedente, a condizione che su ciascun canale la spesa per gli investimenti pubblicitari effettuata nell'anno precedente sia superiore a zero. Inoltre, è possibile accedere al *bonus* anche per investimenti effettuati su un solo mezzo di informazione (stampa da una parte ed emittenti radiofoniche e/o televisive dall'altra) - sempre a condizione che nell'anno precedente l'investimento non fosse pari a zero.

Precisazione sul concetto di 'analoghi investimenti effettuati sugli stessi mezzi di informazione'

Per 'analoghi' investimenti sugli 'stessi' mezzi di informazione di quelli effettuati l'anno precedente si intende investimenti sullo stesso 'canale informativo', cioè sulle radio e televisioni locali analogiche o digitali, da una parte, oppure sulla stampa cartacea ed *online*, dall'altra, anche se non sulla stessa emittente o sullo stesso giornale.

Costi pubblicitari rilevanti

Le spese sostenute per l'acquisto di pubblicità, rilevanti ai fini della concessione del credito d'imposta, che concorrono a formare la base di calcolo dell'incremento e quindi del *bonus* fiscale, sono al netto delle spese accessorie, dei costi di intermediazione e di ogni altra spesa diversa dall'acquisto dello spazio pubblicitario, anche se ad esso funzionale o connesso.

Sono quindi agevolabili i compensi corrisposti alle imprese editoriali, ma non quelli corrisposti alle concessionarie di pubblicità.

Nel caso in cui le fatture non siano emesse dalle 'imprese editoriali', ma da soggetti intermediari, nelle stesse dovrà essere espressamente specificato l'importo delle spese nette sostenute per la pubblicità, separato dall'importo relativo al compenso dell'intermediario, e dovrà essere indicata la testata giornalistica o l'emittente radio-televisiva sulla quale è stata effettuata la campagna pubblicitaria.



Insufficienza di risorse disponibili

L'ordine cronologico di presentazione delle domande non è rilevante ai fini della concessione dell'agevolazione. Nell'ipotesi di insufficienza delle risorse disponibili, infatti, si procederà alla ripartizione percentuale tra tutti i soggetti che, nel rispetto dei requisiti e delle condizioni di ammissibilità, hanno presentato nei termini la comunicazione telematica.

2

Agevolazioni - Imposte sui redditi

Regime agevolativo per i lavoratori c.d. impatriati - Attività lavorativa prestata in Italia e all'estero per società appartenenti ad un gruppo multinazionale - Compete - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 72 del 26 settembre 2018

Nel caso di un cittadino italiano in possesso di un titolo di laurea, che è stato fiscalmente residente all'estero negli anni 2016-2018, ha svolto la propria attività lavorativa presso società estere (emiratine) e, dall'1 agosto 2018, è stato assunto da una società italiana facente parte dello stesso gruppo multinazionale, ed intende acquisire residenza in Italia, compete la agevolazione prevista dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015 (c.d. decreto internazionalizzazione), consistente nella detassazione del 50 per cento del reddito prodotto in Italia nel periodo di imposta in cui trasferiscono la residenza in Italia e nei quattro successivi.

Infatti, il soggetto possiede i requisiti di cui al comma 2 dell'art. 16 e, come richiesto dalla Circolare n. 51 del 2018 (cfr. la nostra [TNL 7/2018](#)) ha risieduto all'estero per almeno due periodi d'imposta, antecedenti a quello in cui si rende applicabile l'agevolazione. Non rileva la circostanza che il soggetto abbia svolto la propria attività lavorativa all'estero presso società appartenenti allo stesso gruppo di quella italiana, purché sulla base di autonomi contratti con le diverse società.

3

Imposte sui redditi

Participation exemption - Requisito di commercialità Rilevanza della fase di start-up: condizioni - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 2 del 14 settembre 2018

Come già chiarito mediante la Circolare n. 7 del 2013, ai fini della *participation exemption* il requisito della commercialità deve 'sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso'.

A tal fine, il periodo di *start-up*, ancorché non idoneo autonomamente a configurare l'esercizio di attività commerciale, è suscettibile di assumere una connotazione commerciale, nell'ipotesi in cui venga seguito dallo svolgimento dell'attività d'impresa. Si considerano atti tipici della fase di *start-up*, ad esempio, tutte le attività dirette a costituire, definire e rendere operativa la struttura aziendale, quali la redazione di studi preparatori, l'ottenimento di permessi, licenze e autorizzazioni, le ricerche di mercato, l'addestramento iniziale del personale, l'acquisizione delle risorse finanziarie e tecniche necessarie ad avviare l'attività dell'impresa.



4

Imposte sui redditi

Perdite su crediti - Deducibilità in un periodo diverso da quello di competenza - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 12 del 21 settembre 2018

Nel caso di una perdita su crediti relativa al mancato pagamento di una fornitura commerciale del 2008 da parte di una società, ammessa nello stesso anno 2008 ad una procedura di concordato preventivo, dichiarata esecutiva dal Giudice nel 2013:

- il periodo di competenza nel quale è ammessa la deduzione della relativa perdita su crediti è quello compreso tra la data di ammissione alla procedura di concordato preventivo (2008) e l'esercizio in cui sarebbe dovuta avvenire la cancellazione dal bilancio del credito medesimo (2013);
- l'errore contabile commesso può essere emendato mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore Unico Società di Persone 2014 riferita al periodo d'imposta 2013, sul presupposto della rilevazione della correzione di un errore contabile nel bilancio d'esercizio 2017, anche mediante imputazione diretta a patrimonio netto.

5

Imposte sui redditi

Offerta di token digitali a dipendenti ed altri soggetti - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 14 del 28 settembre 2018

La cessione di *utility token* (ossia strumenti che consentono al possessore di acquistare beni e servizi del soggetto emittente) da parte di una società (da effettuare mediante una *initial coin offering* ed a fronte di corrispettivo in criptovaluta) non assume autonoma rilevanza fiscale ai fini IRES, qualora sul piano contabile l'operazione sia rappresentata come una mera movimentazione finanziaria, in applicazione dei corretti principi contabili. Conseguentemente, le somme incassate a seguito dell'assegnazione degli *utility token* non incidono sulla determinazione del periodo d'imposta in cui concorrono alla formazione della base imponibile i beni e/o le prestazioni di servizi cui hanno diritto i possessori dei buoni regalo.

Inoltre, non essendo rilevate a conto economico, le somme incassate a fronte dell'assegnazione degli *utility token* non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP.

La cripto-valuta che a fine esercizio è nella disponibilità della società deve essere valutata in base al cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio e tale valutazione assume rilievo ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 9 del TUIR (cfr. anche la Risoluzione n. 72 del 2016). Occorre, quindi, far riferimento al valore normale, intendendosi per tale il valore corrispondente alla quotazione dei *bitcoin* e degli *ethereum* al termine dell'esercizio. A tal fine può farsi riferimento alla media delle quotazioni ufficiali rinvenibili sulle piattaforme *on line* in cui avvengono le compravendite di valute virtuali. Nel presupposto dell'assenza di rilevazione tra le voci del conto economico rilevanti ai fini del tributo regionale, gli effetti della conversione non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP.

In caso di erogazione, da parte della società, di compensi sotto forma di *token* ai propri amministratori e dipendenti, tali remunerazioni, in ossequio del principio di onnicomprensività, costituiscono per i percettori reddito di lavoro dipendente, da assoggettare a ritenuta d'acconto ai sensi dell'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973, sempreché il relativo valore normale superi, per ciascun percettore, nel periodo d'imposta, euro 258,23.



Nell'ipotesi in cui tali 'utilità' vengano percepite da altri soggetti non legati alla società istante da alcun rapporto lavorativo, l'erogazione si configurerà come una cessione. Ai fini della tassazione dei redditi realizzati dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di una attività di impresa, gli *utility token* costituiscono rapporti da cui deriva il diritto di acquistare a termine (quando sarà disponibile) il prodotto o il servizio e, pertanto, sono suscettibili di generare un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera c-*quater*, del TUIR. Tali redditi diversi di natura finanziaria devono essere indicati nel quadro RT del Modello Redditi - Persone Fisiche e sono soggetti ad imposta sostitutiva con aliquota del 26 per cento.

6

IVA

Rettifica della detrazione su immobili acquistati in leasing e poi concessi in locazione esente - Inapplicabilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 3 del 17 settembre 2018

Nel caso di immobili condotti in *leasing*, con assoggettamento dei canoni ad IVA, e poi concessi in locazione, in esenzione, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, numero 8, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la società non deve rettificare la detrazione, ai sensi dell'articolo 19-*bis*2.

Come chiarito dalla prassi (Circolare n. 26 del 2016), ai fini dell'individuazione del *dies a quo* per il computo del periodo di sorveglianza decennale per la rettifica della detrazione dell'IVA sugli immobili, si fa riferimento, 'di regola', alla data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte della società utilizzatrice.

Occorrerà, perciò, valutare se, in presenza di particolari circostanze, i beni immobili possano considerarsi sostanzialmente acquistati prima della data di esercizio del diritto di acquisto in sede di riscatto finale.

Tali circostanze possono configurarsi nel caso in cui il *maxi* canone iniziale risulti di importo eccessivamente elevato rispetto all'ammontare totale della locazione finanziaria e in altri casi simili.

7

IVA

Servizi relativi ad immobili - Territorialità - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 2 del 24 settembre 2018

Una prestazione di servizi composta dalla concessione a titolo oneroso dell'uso di beni immobili ubicati in Italia, destinati ad attività congressuale, e dalla fornitura di servizi effettuata in occasione di eventi sportivi, è territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7-*quater*, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, in combinato disposto con l'articolo 12 dello stesso decreto, come interpretati alla luce dei principi di diritto comunitario, se dall'esame delle circostanze del caso specifico emerge che:

- la concessione in uso degli immobili è essenziale e indispensabile per la prestazione del servizio e
- i servizi pattuiti sono ancillari alla concessione in uso degli immobili, anche in relazione al loro valore economico.

Il committente non residente può ottenere il rimborso dell'IVA assolta in Italia, ricorrendone i presupposti di legge.

8

IVA

Offerta di token digitali - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 14 del 28 settembre 2018

Gli *utility token*, ceduti da una società verso corrispettivo a privati consumatori, possono essere assimilati ai *voucher*, quali strumenti che conferiscono al detentore il diritto a beneficiare di determinati beni e/o servizi.

Come chiarito dalla Risoluzione del 22 febbraio 2011, n. 21, l'emissione e la circolazione degli *utility token* è riconducibile ad una mera movimentazione finanziaria, non rilevante agli effetti dell'IVA; l'imposta si renderà esigibile solo al momento in cui i beni saranno ceduti o i servizi prestati con la spendita dei *token*.

Peraltro, a partire dall'1 gennaio 2019, gli Stati Membri dovranno trasporre nel proprio ordinamento le norme della Direttiva UE 2016/1065 (recante modifica della Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il trattamento dei buoni). Occorrerà, quindi, verificare dopo tale data la possibilità di ricondurre le operazioni in oggetto alla specifica disciplina attuata dalla citata direttiva.

La cessione (cambio) della criptovaluta (*bitcoin* o *ethereum*) detenuta dalla società in valuta corrente è esenta da IVA, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972, come interpretato dalla Risoluzione 2 settembre 2016, n. 72 che, nel recepire l'orientamento della Corte di Giustizia UE (cfr. Sentenza del 22 ottobre 2015, n. C-264/14), esenta le operazioni di cambio tra valuta virtuale (criptovaluta) *versus* valuta tradizionale e viceversa.

9

Riscossione

Definizione dei criteri e delle modalità per la sospensione dell'esecuzione delle deleghe di pagamento (modello F24), contenenti compensazioni che presentano profili di rischio - Risposta a Interrogazione parlamentare n. 5-00537 del 27 settembre 2018

Il Provvedimento n. 195385 del 28 agosto, emanato in attuazione del comma 49-ter, dell'articolo 37 del D.L. n. 223 del 2006, ed avente effetto a decorrere dal 29 ottobre 2018, individua i criteri di rischio sulla base dei quali l'Agenzia delle Entrate selezionerà i modelli F24 da sottoporre a verifica, in vista del possibile 'blocco', fino a trenta giorni, delle compensazioni in essi contenute (cfr. la nostra [TNL 7/2018](#)).

Gli Onorevoli interroganti evidenziano che, in considerazione dell'estrema genericità dei criteri selettivi indicati nel provvedimento, tale procedura potrebbe provocare la sospensione di tutte le operazioni di compensazione, anziché limitarsi solo a quelle indebite; chiedono pertanto al Governo di assumere iniziative affinché l'Amministrazione finanziaria provveda con la massima sollecitudine a delineare in modo puntuale i profili di rischio.

Parte terza

Giurisprudenza

1

Accertamento

Esenzione su dividendi 'madre-figlia' - Società madre controllata da soggetto residente in uno Stato extraUE - Effettiva operatività della società madre - Clausola antielusiva specifica: inapplicabilità - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 3001 del 28 giugno 2018

L'esenzione sui dividendi distribuiti da una società figlia residente ad una società madre comunitaria, controllata da due società residenti in Stati *black list* al di fuori dell'UE, non può essere disconosciuta sulla base del comma 5 dell'art. 27-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, vigente *ratione temporis*, ove determinate circostanze, adeguatamente provate dalla società figlia, inducano ad escludere la sussistenza di un'applicazione abusiva del regime di esenzione. Nel caso di specie, infatti:

- La società madre non ha proceduto ad alcuna distribuzione dei propri dividendi in favore delle proprie controllanti, e non è quindi un mero soggetto interposto;
- La società madre è stata costituita nel 2000, ed ha acquisito le partecipazioni della società italiana solo a partire dal 2006, per poi giungere a una prima distribuzione dei dividendi in proprio favore solo nel 2010.
- La società madre svolge una effettiva attività di gestione delle partecipazioni, disponendo acquisti e cessioni di quote, nonché concessioni di finanziamenti, così da conseguire consistenti ricavi sull'attività di *holding*, oltre che perdite in relazione alla medesima attività.
- Inoltre, la presenza di un amministratore, che svolge effettiva attività di amministrazione, lo svolgimento di operazioni bancarie, la presenza di dipendenti, a fronte di assicurazioni sanitarie stipulate a tutela degli stessi, ecc. sono indicatori della effettiva operatività della controllante europea.
- L'amministrazione ha opposto solo mere affermazioni ipotetiche, che si tratti di una mera *holding* statica.

2

Accertamento

Esibizione di documenti non pertinenti - Accertamento con metodo induttivo - Legittimità - Cassazione, Sentenza n. 21823 del 7 settembre 2018

Nel caso in cui il contribuente, a seguito del ricevimento di un questionario, provveda formalmente ad ottemperare alla richiesta producendo documenti non pertinenti e quindi inadatti a fornire i chiarimenti richiesti, si concretizza una sostanziale omissione di esibizione dei documenti richiesti. Ciò premesso, il comportamento del contribuente, che ometta di rispondere ai questionari previsti dall'art. 32, n. 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e non ottemperi alla richiesta di esibizione di documenti e libri contabili relativi all'impresa esercitata, in tal modo impedendo o comunque ostacolando la verifica, da parte dell'Ufficio, dei redditi prodotti, vale di per sé solo ad ingenerare un sospetto in ordine all'attendibilità di quelle scritture, rendendo 'grave' la presunzione di attività non dichiarate (desumibile nel caso di specie dal raffronto tra le percentuali di ricarico applicate e quelle medie del settore) e legittimo l'accertamento induttivo ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d) del D.P.R. n. 600 del 1973 (conformi: Cass. n. 17968 del 24/07/2013, id n. 4944 del 2.3.2018).

3

Imposte sui redditi

Esterovestizione di società - Elementi rilevanti - Abuso del diritto: inapplicabilità - Cassazione, Sentenza n. 39678 del 4 settembre 2018

Sussiste estero vestizione societaria (ai sensi dell'art. 73 comma 3 del TUIR) e quindi si configura il reato di omessa dichiarazione, punibile ove siano superate le soglie rilevanti, nel caso di una società con sede solo fittiziamente radicata in Lussemburgo, la cui concreta attività, diretta al perseguimento del fine sociale, era in realtà svolta a pieno titolo nel territorio nazionale.

Tale conclusione si basa, tra le altre, sulle seguenti circostanze:

- il bilancio non evidenziava spese per il mantenimento di uffici o personale dipendente in Lussemburgo, nè per l'utilizzo di spazi, mezzi e personale idonei allo svolgimento di una effettiva attività imprenditoriale all'estero;
- le scelte relative all'attività di gestione della società pervenivano dal socio residente in Italia, a mezzo lettera scritta che veniva inoltrata al legale rappresentante, il quale si atteneva a tali istruzioni;
- dalla lettura degli scarni verbali del consiglio di amministrazione emergeva che in tali sedi non venissero adottate decisioni rilevanti per la società, essendo del tutto assente qualsiasi tipo di discussione e limitandosi i presenti ad una mera presa d'atto delle indicazioni provenienti dall'Italia;
- le limitate attività sociali si erano risolte in poche operazioni di compravendita di quote societarie;
- il luogo dal quale effettivamente provenivano gli impulsi volitivi inerenti l'attività societaria, cioè il luogo in cui si esplicavano la direzione e il controllo di detta attività, era l'Italia, dove avevano avuto concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si erano sostanzialmente convocate le assemblee;
- tutti i contratti sono stati stipulati in Italia, all'esito di trattative condotte in Italia, attraverso società italiane;
- tutte le decisioni maturavano in Italia, all'esito di trattative condotte in Italia;
- l'intervento di un soggetto estero non aveva alcuna giustificazione funzionale, nè strategica.
- il luogo ove si esplicava la direzione e il controllo dell'attività della società era l'Italia.

4

Imposte sui redditi

Svalutazione delle merci comunicata ex art. 110 comma 6 del TUIR ma non specificata in Nota integrativa - Irrilevanza - Cassazione, Sentenza n. 21809 del 7 settembre 2018

La comunicazione di cui all'art. 110 comma 6 del TUIR (che segnala un mutamento dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi), inoltrata dal contribuente entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, non ha valore ai fini della corretta individuazione dei criteri di valutazione delle merci, se non è preceduta dalla specifica indicazione in bilancio e nella Nota integrativa approvati dall'assemblea.



5

Imposte sui redditi

Acquisto seguito da fusione per incorporazione di società partecipata interamente - Elusività: non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 21824 del 7 settembre 2018

Non è elusiva l'operazione di *merger leveraged buyout*, giustificata da ragioni di riorganizzazione della struttura italiana di un gruppo multinazionale, e che consiste nell'acquisto, tramite una società veicolo appositamente costituita, di partecipazioni in società del gruppo e successiva fusione per incorporazione di queste ultime nella prima. Ciò è vero, nonostante che l'operazione abbia comportato un vantaggio fiscale.

6

Imposte sui redditi

Terreni suscettibili di deperimento - Ammortizzabilità - Assenza dei coefficienti tabellari di ammortamento: ininfluenza - Cassazione, Ordinanza n. 22932 del 26 settembre 2018

In tema di determinazione del reddito d'impresa, i terreni edificabili, non essendo soggetti a logorio fisico ed economico, né ad usura, non rientrano nella nozione fiscale di beni ammortizzabili (conforme: Cass. Sez. 5, 6.5.2015 n. 9068).

Tuttavia, ove si constati che, al termine dell'uso produttivo, il bene non sia più utilizzabile in modo proficuo in ragione del suo deperimento (economico, se non fisico), è pienamente operativa la regola dell'ammortizzabilità del costo del bene strumentale posta dalle norme civilistiche (art. 2426 c.c.) e fiscali (D.P.R. n. 917 del 1986), per il caso di 'vita utile' limitata nel tempo. Né è di ostacolo la mancata, espressa menzione dei terreni nel D.M. 31.12.1988, richiamato dall'art. 67 del D.P.R. n. 917 del 1986, trattandosi di fonte normativa che individua i soli coefficienti e non l'an dell'ammortamento (conforme: Cass. SS.UU., 26.4.2017 n. 10225).

7

Imposta di registro

Operazioni non soggette a IVA per difetto del requisito territoriale - Applicabilità dell'imposta in misura fissa - Cassazione, Sentenza n. 10210 del 27 aprile 2018

In forza dell'articolo 40 del D.P.R. n. 131 del 1986 è soggetto a imposta di registro in misura fissa l'atto di cessione, a titolo gratuito, di un contratto di noleggio a scafo nudo di una nave, che, a sua volta, non essendo imponibile ai fini IVA per mancanza del requisito territoriale, sia stato sottoposto a imposta di registro in misura fissa.

8

IVA

Coassicurazione - Prestazioni eseguite in adempimento di una clausola di delega - Esenzione: inapplicabilità - Cassazione, Ordinanze n. 21069 e n. 21070 del 24 agosto 2018

Le prestazioni eseguite da uno dei coassicuratori in adempimento di una 'clausola di delega' non possono essere assimilate, ai fini della fruizione dell'esenzione dall'IVA, alle 'operazioni di assicurazione', in quanto ne risulta essere assente l'elemento imprescindibile, rappresentato dall'impegno, previo versamento di un premio, a procurare all'assicurato, in caso di realizzazione del rischio coperto, la prestazione convenuta all'atto della stipula del contratto. Non sono nemmeno operazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative alle operazioni assicurative né operazioni accessorie alle stesse, e sono pertanto imponibili.



9

IVA

Prestazioni di servizi - Esigibilità dell'imposta: sussiste al momento del pagamento del corrispettivo - Cassazione, Ordinanza n. 21870 del 7 settembre 2018

Ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il presupposto oggettivo dell'IVA si verifica, per le prestazioni di servizi, con il pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo. Infatti tale norma pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della percezione del corrispettivo e quella di esecuzione della prestazione, sicché, ogni qual volta si debba individuare quando una determinata prestazione di servizi è stata effettuata, non rileva accertare la data in cui è stata storicamente eseguita, bensì quella di percezione del relativo corrispettivo (salvo il caso di precedente emissione di fattura) (conforme: Cass. n. 3976/2009). Pertanto la deroga prevista al comma 3 dell'articolo 6 (in base alla quale il momento di effettuazione dell'operazione è riconducibile al momento in cui è resa, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui è resa) riguarda le sole prestazioni di servizi effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa e cioè quelle espressamente richiamate dall'art. 3 comma 3, primo periodo del D.P.R. n. 633 del 1972 piuttosto che alla generalità delle prestazioni di carattere periodico o continuativo.

10

IVA

Acquisti effettuati durante il periodo in cui risulta annullato il numero di identificazione - Diritto alla detrazione: sussiste - Condizioni - Corte di Giustizia UE, Sentenza n. C-69/17 del 12 settembre 2018

La Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - come modificata dalla Direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 - in particolare i suoi articoli 213, 214 e 273, deve essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale che consente all'Amministrazione fiscale di negare a un soggetto passivo, che ha effettuato acquisti durante il periodo in cui il suo numero d'identificazione dell'imposta sul valore aggiunto è stato annullato per la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali, il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto relativa a tali acquisti mediante dichiarazioni d'imposta sul valore aggiunto effettuate - o mediante fatture emesse - successivamente alla riattivazione del suo numero d'identificazione, per la sola ragione che tali acquisti sono avvenuti durante il periodo di disattivazione, pur se i requisiti sostanziali sono soddisfatti e il diritto a detrazione non è invocato in modo fraudolento o abusivo.

11

IVA

Acquisto di servizi da parte del datore di lavoro destinati ai dipendenti - Detraibilità dell'IVA: compete - Cassazione, Ordinanza n. 22332 del 13 settembre 2018

Il diritto alla detrazione dell'IVA assolta è ammesso non solo quando sussiste un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, tale per cui le spese sostenute per acquistare i beni o i servizi gravati dall'imposta facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni soggette ad imposta a valle che conferiscono diritto a detrazione, ma anche quando i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo.

Pertanto, in tale prospettiva, è detraibile l'IVA relativa ai costi sostenuti per i servizi (nel caso specifico: spese di trasporto e di formazione) offerti dal datore di lavoro ai propri dipendenti, da considerarsi spese generali in quanto economicamente connessi con il complesso delle attività economiche della contribuente.



12

IVA

Omessa dichiarazione annuale - Diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti - Sussistenza in presenza dei requisiti sostanziali - Cassazione, Ordinanza n. 22340 del 13 settembre 2018

La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili (conformi: Cass, n. 17757/2016; Cass. n. 1627/2017).

13

IVA

Contratto di leasing di beni ammortizzabili - Diritto al rimborso ex art. 30, comma 3, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972: compete - Cassazione, Ordinanza n. 22959 del 26 settembre 2018

L'utilizzatore ha diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile dell' IVA (di importo superiore ad euro 2.582,28), assolta relativamente a beni ammortizzabili detenuti in virtù di contratto di *leasing*, in quanto tale operazione deve essere equiparata, per detto utilizzatore, all'acquisto di un 'bene di investimento' e, quindi, si verifica a suo favore, anche prima dell'esercizio del diritto di riscatto, l'ipotesi di acquisto di un 'bene ammortizzabile' prevista dall'art. 30, terzo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972 (conforme: Cass. 16 ottobre 2015, n. 20951).

14

IVA

Imposta non dovuta addebitata in via di rivalsa - Diritto al rimborso da parte dell'acquirente - Non sussiste - Cassazione, Sentenza n. 23288 del 27 settembre 2018

In tema di IVA, il cessionario non è legittimato a richiedere al fisco il rimborso dell'IVA di rivalsa che assume indebitamente assolta, a differenza del caso in cui l'IVA indebitamente versata in rivalsa sull'acquisto di beni e servizi destinati all'esercizio dell'attività economica venga a riflettersi sulla liquidazione finale dell'imposta, determinando un'eccedenza rimborsabile.

Infatti, soltanto il cedente/prestatore ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'amministrazione, la quale, essendo estranea al rapporto tra cedente/prestatore e cessionario/committente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa. Il fruitore dei beni o dei servizi può ottenere il rimborso dell'imposta illegittimamente versata sperando nei confronti del cedente o del prestatore un'azione di ripetizione d'indebito di rilevanza civilistica.

15

IVA

Cessioni di beni a catena con unico trasporto all'esportazione - Regime di non imponibilità - Applicabilità - Condizioni - Cassazione, Sentenza n. 23492 del 28 settembre 2018

In caso di una operazione definita 'triangolare' o 'quadrangolare', non necessariamente tutte le cessioni di beni coinvolte possono fruire del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8 comma 1 lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972. Qualora infatti due cessioni producano un solo movimento di beni, queste devono essere considerate come succedute l'una all'altra e pertanto deve essere escluso che entrambe possano fruire del regime di non imponibilità.



Nel caso di una 'triangolare', infatti, anche qualora due cessioni (una prima cessione tra un operatore 'A' e un operatore 'B' e una seconda tra l'operatore 'B' e un operatore 'C') producano una sola movimentazione di beni, 'esse devono essere considerate come succedute l'una all'altra nel tempo'.

Anche qualora due cessioni producano un solo movimento di beni, esse devono essere considerate come succedute l'una all'altra nel tempo. Infatti, il primo acquirente intermedio può trasferire al secondo acquirente il potere di disporre di un bene come un proprietario solo dopo averlo ricevuto dal primo venditore, ossia dal fornitore nazionale: dunque, la seconda cessione può avere luogo soltanto dopo che la prima si sia compiuta.

È necessario nello specifico stabilire, di volta in volta, a quale delle due cessioni debba essere imputato il trasporto finalizzato all'esportazione e, quindi, quale delle due debba fruire del regime di non imponibilità.

16

Statuto del contribuente

Complesso di operazioni rispondenti a scelte imprenditoriali e comportanti un risparmio di imposta - Abuso del diritto: non sussiste - Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione di Brescia, Sentenza n. 2236 del 7 maggio 2018

Non configura abuso del diritto l'effettuazione di un complesso di operazioni in funzione di precise scelte imprenditoriali e avvalendosi di disposizioni di legge, comprese quelle agevolative e di opportunità economica previste dall'ordinamento vigente, al fine di effettuare il passaggio generazionale dell'azienda secondo un determinato schema giuridico piuttosto che un altro fiscalmente più oneroso.





Studio Associato
Consulenza legale e tributaria

Contatti

IT-FM-TPP@kpmg.it

Sedi

Milano

Via Vittor Pisani 31, 20124
Tel. 02 676441 - Fax 02 67644758

Ancona

Via 1° Maggio 150/A, 60131
Tel. 071 2916378 - Fax 071 2916221

Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131
Tel. 051 4392711 - Fax 051 4392799

Firenze

Viale Machiavelli 29, 50125
Tel. 055 261961 - Fax 055 2619666

Genova

Piazza della Vittoria 15/12, 16121
Tel. 010 5702225 - Fax 010 584670

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
Tel. 081 662617 - Fax 081 2488373

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
Tel. 049 8239611 - Fax 049 8239666

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
Tel. 075 5734518 - Fax 075 5723783

Pescara

Piazza Duca D'Aosta 31, 65121
Tel. 085 4210479 - Fax 085 4429900

Roma

Via Adelaide Ristori 38, 00197
Tel. 06 809631 - Fax 06 8077459

Torino

Corso Vittorio Emanuele II 48, 10123
Tel. 011 883166 - Fax 011 8395865

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
Tel. 045 8114111 - Fax 045 8114390



kpmg.com/it/socialmedia



kpmg.com/app

© 2018 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ('KPMG International'), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.