

TAX NEWSLETTER

2/2014

Sommario**1 DISPOSIZIONI LEGISLATIVE**

- Legge n. 9 del 21.02.2014
- D. MEF 12.02.2014

2 PRASSI

- Ris. Ag. E. n. 19/E del 13.02.2014
- Ris. Ag. E. n. 20/E del 14.02.2014
- Ris. Ag. E. n. 21/E del 18.02.2014
- Provv. Dir. Ag. E. del 19.02.2014
e Com. st. MEF n. 46 del 19.02.2014
- Ris. Ag. E. n. 23/E del 19.02.2014
- Circ. Ag. E. n. 2/E del 21.02.2014
- Circ. Ag. E. n. 3 del 21.02.2014

3 GIURISPRUDENZA

- Cass. n. 6995 del 13.02.2014
- Giustizia UE, Causa C-18/13 del 13.02.2014
- Cass. n. 3444 del 14.02.2014
- Cass. n. 3452 del 14.02.2014
- Cass. n. 3738 del 18.02.2014
- Cass. n. 4150 del 21.02.2014
- Cass. n.4163 del 21.02.2014
- Cass. n. 4604 del 26.02.2014

L'esposizione che segue, che rappresenta una breve sintesi di disposizioni legislative, chiarimenti ministeriali e pronunce giurisprudenziali di recente emanazione, ha il solo fine di fornire una prima informativa, la quale non può sostituire un'analisi specifica delle fattispecie di singolo interesse. In relazione alla caratteristica di sintetico commento delle tematiche illustrate, ogni ipotesi di applicazione concreta deve essere sottoposta ad adeguato approfondimento.

LEGGE N. 9 DEL 21 FEBBRAIO 2014

Con la legge di conversione n. 9 del 21 febbraio 2014, in vigore dal 22 febbraio 2014, sono state apportate alcune modifiche al D.L. n. 145 del 23 dicembre 2013 (Decreto "Destinazione Italia").

Crediti d'imposta

In particolare,

Attività di ricerca e sviluppo

(i) il riconoscimento del **credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo** (nel cui ambito è stata inclusa anche la creazione di nuovi brevetti):

- **è circoscritto alle imprese** – indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, nonché dal regime contabile adottato - che hanno un fatturato annuo inferiore a 500 milioni di euro;
- **è ammesso anche per** i consorzi e le reti d'impresa, ma in tal caso l'agevolazione sarà ripartita secondo criteri proporzionali che tengono conto della partecipazione di ciascuna impresa alle spese per tali attività.

La misura dell'agevolazione rimane quella prevista originariamente - 50% degli incrementi annuali di spesa nelle attività previste, registrati in ciascuno dei periodi d'imposta a decorrere da quello individuato con apposito decreto e fino a quello in corso al 31 dicembre 2016 - nel limite di 2,5 milioni di euro all'anno per ciascun beneficiario (con un minimo individuale di spesa di 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta).

Bonus libri

(ii) il credito d'imposta per l'acquisto di libri muniti di codice Isbn (esteso anche ai libri in formato digitale) è ora riconosciuto a favore degli esercizi commerciali che effettuano vendita di libri al dettaglio, e non più alle persone fisiche e giuridiche come previsto nel D.L. 145/13, ed è compensabile ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. 241/97.

Gli studenti delle scuole superiori che acquisteranno tali libri presso gli esercizi commerciali che si avvalgono del predetto credito d'imposta, avranno diritto ad ottenere uno sconto del 19% sul prezzo di vendita, nei limiti dell'ammontare stabilito con apposito decreto dal Ministero dell'istruzione, presentando un buono, contrassegnato e numerato, distribuito dalla rispettiva direzione scolastica.

DECRETO DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DEL 12 FEBBRAIO 2014**San Marino fuori dalla black list**

Con decreto MEF del 12 febbraio 2014, pubblicato nella G.U. n. 45 del 24/02/14, la Repubblica di San Marino è stata eliminata dall'elenco di cui all'articolo 1 del D.M. 4 maggio 1999 (c.d. "Paesi black list delle persone fisiche") che individua gli Stati e territori con regime fiscale privilegiato, per i quali opera la presunzione di residenza fiscale in Italia in capo alle persone fisiche cancellatesi dall'anagrafe della popolazione residente e trasferitesi nei predetti Stati (e territori).

Liquidazione coatta amministrativa**RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 19/E DEL 13 FEBBRAIO 2014**

Nell'ambito degli incarichi di gestione individuali di portafoglio per i quali i contribuenti hanno esercitato l'opzione per il risparmio gestito ex art. 7, comma 1, del D.lgs. 461/97, qualora la società di intermediazione mobiliare sia stata messa in liquidazione coatta amministrativa ai sensi dell'art. 57 del D.lgs. 461/97, **sarà obbligo** dei commissari liquidatori applicare l'imposta sostitutiva del 20 per cento sul risultato maturato nell'ambito del medesimo rapporto di gestione.

Risoluzione per mutuo consenso**RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 20/E DEL 14 FEBBRAIO 2014**

Viene esaminato il trattamento fiscale dell'atto di **risoluzione per "mutuo consenso"** di un precedente atto di donazione di immobile, nel caso in cui per la risoluzione non sia previsto alcun corrispettivo.

L'Agenzia delle Entrate, in primo luogo, ne circoscrive l'inquadramento civilistico, stabilendo che tale atto risolutorio **non produce effetti traslativi** in quanto con lo stesso vengono eliminati ab origine gli effetti prodotti con l'originario contratto; inoltre, l'Agenzia afferma che, dato l'effetto eliminativo e la mancanza di corrispettivo, **non risulta integrato** il presupposto per l'applicazione della disciplina prevista per i trasferimenti immobiliari di cui all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/86 (imposta di registro in misura proporzionale), rendendosi invece dovuta **l'imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa** (200 euro cadauna).

Qualora, in ossequio a quanto disposto dall'art. 28 del D.P.R. 131/86, dalla risoluzione del precedente atto derivino invece prestazioni patrimoniali in capo alle parti ovvero venga pattuito un corrispettivo, trova applicazione, secondo l'Agenzia, l'imposta di registro in misura proporzionale.

Infine, in tema di imposizione diretta, viene chiarito che il periodo dei cinque anni, rilevante ai fini della tassazione in capo al cedente (già donante) della plusvalenza immobiliare realizzata ex art. 67, comma 1, lettera b) del D.P.R. 917/86, deve essere determinato, ove sia intervenuta una risoluzione per mutuo consenso del precedente atto di donazione immobiliare, a decorrere dalla data di acquisto dell'immobile da parte dell'originario donante; quanto alla determinazione della plusvalenza, la stessa è costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta ed il costo sostenuto dall'originario donante.

IVA di gruppo**RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 21/E DEL 18 FEBBRAIO 2014**

L'Agenzia delle Entrate scioglie alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo ex art. 73 DPR 633/72 chiarendo che **il credito IVA chiesto a rimborso dalle società prima del 1/1/2008** (per il quale, ai sensi della formulazione dell'art. 73 del D.P.R. 633/72 allora vigente, non era prevista alcuna preclusione al trasferimento ad un successivo gruppo IVA) e prima di aderire alla speciale procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, se rifiutato dall'ufficio con provvedimento di diniego successivo a tale data per mancanza dei presupposti, **resta nella disponibilità del soggetto in capo al quale si è formato** senza la possibilità di confluire nelle sue liquidazioni IVA fintantoché tale soggetto partecipi alla speciale procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo a cui abbia nel frattempo aderito. A tal fine, nel modello di dichiarazione IVA 2014 per l'anno 2013 è stato inserito un apposito campo nel rigo VL8.

PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE PROT. 2014/24663 DEL 19 FEBBRAIO 2014 E COMUNICATO STAMPA DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLA FINANZE N. 46 DEL 19 FEBBRAIO 2014

Sospensione imposta sostitutiva

L'operatività della ritenuta del 20%, applicata dagli intermediari finanziari in sede di riscossione dei redditi di capitale e dei redditi diversi originati da investimenti esteri o attività estere di natura finanziaria ed introdotta a partire dal 1° gennaio 2014 con la legge 97/13 (Legge europea 2013), che ha modificato l'art.4, comma 2 del D.L. 167/90, **viene sospesa e rinviata al 1° luglio 2014**. Gli acconti eventualmente già trattenuti dagli intermediari finanziari saranno di conseguenza rimessi a disposizione degli interessati dagli stessi intermediari.

RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 23/E DEL 19 FEBBRAIO 2014

Operazioni a premio

L'Agenzia Entrate, integrando i chiarimenti già forniti in un precedente intervento e richiamandosi a un parere reso il 14 agosto 2013 dal Ministero dello Sviluppo economico in tema di "scambio punti" nell'ambito di operazioni a premio, ha chiarito che **il corrispettivo ricevuto da una società che trasferisce i "punti premio" ad un'altra società (corrispettivo esente IVA ex art. 10, n. 4 D.P.R. 633/72) non è soggetto a imposta sostitutiva** sulle operazioni a premio di cui all'art. 19, comma 8 della legge 449/97.

A tale conclusione l'Agenzia perviene in considerazione del fatto che la conversione dei "punti" maturati nell'ambito di una operazione a premio con "punti" di un'altra operazione a premio non configura di per sé il riconoscimento di un premio (ovvero il diritto al conseguimento di un premio), di talché è da escludere l'applicazione di detta imposta sostitutiva al valore dei punti assegnati.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 2/E DEL 21 FEBBRAIO 2014

Tassazione immobiliare

Al fine di fornire i primi chiarimenti sulle novità del settore immobiliare contenute nell'art. 10 del D.Lgs. n. 23/11, (come modificato dall'art. 26 del D.L. n. 104/13 e dall'art. 1 della Legge n. 147/13) e decorrenti dal 1° gennaio 2014, l'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare in oggetto con la quale è stato analizzato il regime impositivo applicabile, ai fini delle imposte indirette, agli atti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.

Tali chiarimenti si soffermano, tra l'altro, su:

- le nuove aliquote dell'imposta di registro del 2%, 8% e 12%;
- le novità in materia di agevolazione "prima casa";
- gli effetti delle novità in relazione agli atti societari (conferimenti ed assegnazioni) ed agli atti giudiziari;
- la soppressione delle esenzioni e agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali;
- la decorrenza delle nuove misure.

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 3 DEL 21 FEBBRAIO 2014

Disconoscimento consolidato fiscale

Con il documento di prassi in esame viene chiarito che, in relazione alle contestazioni relative al disconoscimento dell'opzione per il consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti del D.P.R. 917/86, ciascuna società partecipante **può definire le pretese tributarie con il riconoscimento**, secondo talune modalità ed entro certi limiti, in sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione, **dei versamenti effettuati dalla consolidante** nell'ambito del regime di tassazione di gruppo (ove la società partecipante abbia trasferito al consolidato un reddito imponibile).

In particolare, la circolare spiega quali versamenti possono essere riconosciuti

alle singole società accertate ed individua i criteri per il loro riconoscimento.

L'imposta definitivamente accertata viene recuperata unitamente agli interessi e alla sanzione per omesso versamento del 30% (applicata con atto separato di contestazione); nel caso in cui la società accertata abbia trasferito alla fiscal unit una perdita fiscale, viene invece contestata la violazione di cui all'art. 8, comma 1 D.Lgs 471/97 con conseguente applicazione della sanzione in misura fissa da 258 a 2.065,00 euro.

A condizione che tutte le pretese tributarie relative alla contestata inefficacia della tassazione di gruppo siano divenute definitive, **possono essere riconosciuti** in capo alle società partecipanti gli elementi dalle stesse trasferiti e non utilizzati nell'ambito del consolidato, come perdite, eccedenze d'imposta, interessi passivi, Rol, e crediti non utilizzati in compensazione; di tali elementi ciascuna società dovrà darne evidenza mediante presentazione di una dichiarazione integrativa.

“Esterovestizione” e “fumus commissi delicti”**CORTE DI CASSAZIONE N. 6995 DEL 13 FEBBRAIO 2014**

Annullando un'ordinanza con cui fu disposto un sequestro preventivo per equivalente nei confronti di un soggetto imputato per il reato di associazione a delinquere finalizzata alla commissione di delitti tributari, La Corte ha ribadito alcuni importanti principi.

In primo luogo è stato chiarito che la nozione di società “esterovestite” di cui all'art. 73 del D.P.R. 917/86 (cioè quelle società formalmente residenti all'estero, ma che hanno un concreto radicamento della direzione effettiva in Italia) **non può essere sovrapposta** alla nozione di società schermo, poiché alle società esterovestite è comunque riconosciuta una propria autonomia giuridico formale; **a nulla rileva** inoltre che la società sia residente in uno Stato black list ai fini di una sua eventuale esterovestizione, che dovrà essere comunque provata con i mezzi e gli strumenti e sulla base degli elementi indiziari previsti dall'art. 73 del D.P.R. 917/86.

La Corte ha altresì specificato che è (i) da escludersi il *fumus commissi delicti* se ciascuna imposta evasa non supera la soglia di cui all'art. 5 del D.lgs 74/00, e che (ii) il quantum dell'imposta evasa **deve essere determinato** con riferimento all'art. 1 del D.lgs. 74/00, che prevede la rilevanza, non solo dei ricavi e costi, **bensì** di tutte le componenti che, in positivo o in negativo, rilevano ai fini dell'applicazione delle imposte.

Diritto detrazione IVA - carattere fraudolento o abusivo**CORTE DI GIUSTIZIA, CAUSA C-18/13 DEL 13 FEBBRAIO 2014**

Il beneficio del diritto alla detrazione può essere negato al soggetto passivo IVA che abbia acquistato beni o servizi da un soggetto diverso da quello indicato nella fattura, **solo qualora l'amministrazione tributaria competente dimostri**, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto è stato invocato fraudolentemente o abusivamente.

In particolare, la Corte sottolinea che deve essere dimostrato che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava a un'operazione che si inseriva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena delle operazioni; la semplice circostanza che la prestazione fornita alla società non sarebbe stata realizzata dal soggetto emittente la fattura o dal suo subappaltatore (per mancanza di personale, di risorse materiali, ecc..) ma da altro soggetto, non è quindi sufficiente, di per se stessa, a escludere il diritto a detrazione della società.

Spetterà poi ai giudici nazionali, nella valutazione del carattere fraudolento o abusivo della pretesa di esercitare il diritto alla detrazione IVA, interpretare il diritto nazionale quanto più possibile alla luce del testo e dello scopo della Direttiva 2006/112/CE, , così da realizzare il risultato perseguito da quest'ultima.

Imposta di registro e conferimento di immobili**CORTE DI CASSAZIONE N. 3444 DEL 14 FEBBRAIO 2014**

La Corte ha affrontato il tema della **determinazione della base imponibile** dell'imposta di registro in caso di **conferimento in società d'immobili** ai sensi dell'art. 50 del D.P.R. 131/86. Tale norma impone che la base imponibile venga determinata deducendo le passività ed oneri dai beni e diritti conferiti, a condizione, secondo la Corte, che tali passività ed oneri siano inerenti all'oggetto del trasferimento stesso, con esclusione, quindi di passività od oneri che, anche se gravanti sul conferente e assunti dalla società cessionaria, non possono dirsi collegati all'oggetto del trasferimento.

CORTE DI CASSAZIONE N. 3452 DEL 14 FEBBRAIO 2014

Diritto detrazione IVA – Inerenza

Ai fini della detrazione dell'IVA è del tutto irrilevante la mera qualità soggettiva di società commerciale, **essendo invece rilevante** il carattere oggettivo dell'attività svolta, nonché l'inerenza del bene o servizio acquistato all'esercizio di tale attività, la quale deve consistere in un'attività economica diretta alla produzione o allo scambio di beni.

Conseguentemente, occorre verificare in relazione al caso concreto quale sia la effettiva destinazione impressa al bene o servizio acquistato, dovendo ravvisarsi l'inerenza all'attività produttiva o commerciale dell'impresa soltanto nel caso in cui per le caratteristiche oggettive e per le concrete modalità di impiego del bene o servizio questo possa ritenersi direttamente strumentale al ciclo produttivo, ovvero funzionale alla struttura organizzativa, o necessario alla attuazione di scelte strategiche di penetrazione sul mercato o di ampliamento dei settori di attività.

CORTE DI CASSAZIONE N. 3738 DEL 18 FEBBRAIO 2014

Meeting - costi diretti di vendita

La Corte, confermando le decisioni di primo e secondo grado, ha stabilito che le spese di vitto, alloggio e trasporto sostenute dal contribuente per lo svolgimento di convegni cui venivano invitati esclusivamente i propri rappresentanti e agenti (e non già potenziali clienti), sono da qualificarsi come **costi diretti di vendita**, essendo tali costi sostenuti per la propria rete commerciale, e non già spese di rappresentanza; in quanto tali, detti costi sono interamente deducibili e non soggetti ai limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza di cui all'allora vigente art. 74, comma 2 del D.P.R. 917/86.

CORTE DI CASSAZIONE N. 4150 DEL 21 FEBBRAIO 2014

Cessione fabbricato con ulteriore potenzialità edificatoria - reddito diverso -

La cessione di un fabbricato da parte di una persona fisica genera un reddito diverso ex art. 67 del D.P.R. 917/86 senza che possa essere "riqualificata" in cessione di area edificabile sulla quale insorge lo stesso fabbricato, a motivo del fatto che il terreno è **da ritenersi "già edificato"** e non già "susceptibile di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione", come invece richiesto dalla normativa fiscale ai fini della tassazione del terreno.

A tali conclusioni i giudici di legittimità pervengono sottolineando altresì come non abbia rilevanza il fatto che il fabbricato insorga su un terreno avente una ulteriore potenzialità edificatoria o che, in base a non oggettivamente riscontrate intenzioni delle parti, il fabbricato sia destinato alla demolizione.

CASSAZIONE N.4163 DEL 21 FEBBRAIO 2014

Compensazione di crediti con debiti futuri

La Corte, chiamata a pronunciarsi sulla possibilità per un contribuente di compensare un credito di imposta (nel caso di specie un credito per incremento occupazionale ex legge 388/00, in scadenza) con un **presunto futuro debito** d'imposta per acconti, ha precisato che l'obbligo di versare un acconto d'imposta sorge solo se è stata evidenziata un'imposta a debito nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata (cosiddetto "metodo storico"); diversamente infatti, in contrasto con i principi generali, l'insorgenza di un obbligo giuridico sarebbe rimessa a una mera valutazione soggettiva del contribuente (nel caso di specie finalizzata ad ottenere un indebito vantaggio fiscale, ossia la trasformazione di un credito d'imposta per incremento occupazionale - altrimenti perso se non compensato - in un credito IRES non soggetto a limitazioni temporali).

Il comportamento posto in essere dal contribuente nella fattispecie esaminata, a giudizio della Corte, va inoltre sanzionato quale omesso versamento di imposta ai sensi dell'articolo 13 del D.lgs 471/97.

Abuso del diritto

CORTE DI CASSAZIONE N. 4604 DEL 26 FEBBRAIO 2014

Con la sentenza in esame la Corte è intervenuta su un tema molto dibattuto in giurisprudenza ossia se la riorganizzazione strutturale e funzionale di un gruppo societario costituisca una valida ragione economica al fine di ottenere l'annullamento di un avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate fondato sull'abuso del diritto.

In particolare, la fattispecie riguardava una contestazione di elusione fiscale in capo ad una società italiana (capogruppo) che aveva acquistato dalla consociata lussemburghese una partecipazione per la quale la stessa società ha successivamente proceduto ad una svalutazione fiscalmente rilevante (nel periodo di imposta 2001, oggetto di contestazione, le svalutazioni delle partecipazioni avevano rilevanza fiscale), realizzando così un risparmio d'imposta attraverso una riduzione dell'utile d'esercizio da assoggettare a tassazione.

Nel caso di specie la Corte ha affermato che il **carattere abusivo di un'operazione va escluso** quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni extrafiscali, che non si identificano necessariamente in una redditività immediata dell'operazione medesima ma possono rispondere ad esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda.

StudioBiscozziNobili

Legale ~ Tributario

Associazione Professionale
Corso Europa n. 2
20122 Milano
Tel. 02 76 36 931
Fax 02 78 01 46, 02 76 36 93 45,
02 76 01 51 78

Piazza dei Martiri 1943-1945 n. 1
40121 Bologna
Tel. 051 09 57 490
Fax 051 18 89 93 69

nome.cognome@slta.it
www.biscozzinobili.it
C.F. e P. IVA 12607090151