

/ MARTEDÌ, 03 NOVEMBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Ravvedimento “insidioso” per plurimi errori nel reverse charge

/ Alfio CISSELLO

Sovente accade che, in ragione della complessità della materia, emergano errori nell'applicazione del reverse charge. Nello specifico, può succedere che il cedente/prestatore emetta fattura con IVA per operazioni soggette a inversione contabile, e che, di conseguenza, il cessionario/commitente registri l'operazione come un normale acquisto detraendo la relativa imposta.

In tal caso, ipotizzando che il cedente/prestatore abbia regolarmente pagato l'IVA (in ipotesi contraria, la sanzione sarebbe dal 100% al 200% dell'imposta con un minimo di 258 euro) e che non sussistano limiti alla detrazione, la sanzione, nella versione oggi in vigore ex art. 6 comma 9-bis del DLgs. 471/97, è pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro.

Ma che dire se le [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Dal CNDCEC indicazioni operative per i consulenti di aziende in crisi

Pubblicate ieri le Linee guida, che rappresentano uno strumento di indirizzo anche in termini qualitativi e prospettici

/ Michele BANA

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha pubblicato ieri il documento “Informativa e valutazione nella crisi d'impresa”, al fine di superare i limiti tuttora presenti, secondo la categoria, nella **definizione aziendalistica** di crisi d'impresa, i cui profili giuridici sono attualmente al vaglio della Commissione ministeriale istituita per la riforma organica della disciplina della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

Le Linee guida del CNDCEC evidenziano le possibili conoscenze economico-aziendali che gli operatori, o i soggetti che hanno rapporti con un'azienda in difficoltà, possono acquisire in merito al reale rischio di **default** dell'impresa. Il documento costituisce, pertanto, un valido ausilio per i commercialisti in termini di **gestione dinamica** aziendale, sotto un duplice profilo:

- la governance di imprese *in bonis* interessate da una situazione di tensione finanziaria;
- i dati informativi finanziari e di bilancio, che permettono una rilevazione dei vari stadi di crisi che possono caratterizzare la realtà, anche ordinaria, dell'azienda.

Le Linee guida rappresentano, quindi, uno strumento di **indirizzo** per i commercialisti che svolgono la propria attività in contatto con l'imprenditore, al fine di individuare i criteri di qualificazione aziendale della crisi dell'impresa – coerenti con la corrispondente definizione giuridica – idonei a consentire l'accertamento dell'emersione della stessa, la gestione e il conseguente **monitoraggio**.

La prima parte del documento si occupa dell'inquadramento del concetto di crisi d'impresa sotto il **profilo giuridico**, quale prodromico framework per la definizione della medesima nozione in termini aziendalistici, individuando gli elementi **qualitativi e informativi** della rilevazione degli stati della situazione di difficoltà, per valutare se un'impresa si trovi effettivamente in condizione di dissesto oppure in una condizione di crisi reversibile e, quindi, superabile. In primo luogo, è suggerita un'impostazione fondata su alcuni specifici presupposti:

- considerazione della possibilità di ricorrere a dati **contabili e storici**, ma [...]

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Variazione IVA per le prestazioni continuate

La sottoscrizione dell'adesione blocca il ricorso

Dalla branch exemption un rimedio ai rischi di esterovestizione

“Exit” limitata nell'aumento di capitale di srl

Scomputo delle perdite “esteso” all'accertamento

Contro la lentezza dei processi due tipi di esclusione dell'indennizzo

IMPRESA

Confini più chiari tra illeciti tributari e a rilevanza penale

/ Ivo CARACCIOLI

La motivazione della sentenza della Cassazione n. 43809/2015, decisa il 24 ottobre 2014 (e conclusasi con annullamento senza rinvio “perché il fatto non sussiste” nei confronti di cinque ricorrenti, e con rinvio nei confronti di un ricorrente), è stata finalmente depositata il 30 ottobre 2015; stante l'**importanza mediatica** del caso e la rilevanza straordinaria delle questioni di diritto affrontate, essa era lungamente attesa, ma, lette le 98 pagine della motivazione, non si può che [...]

A PAGINA 4

Ravvedimento “insidioso” per plurimi errori nel reverse charge

Non è chiaro se sia necessario computare il minimo di 258 euro per singola operazione, o sempre il 3% dell’IVA assolta per sbaglio

/ Alfio CISELLO

Sovente accade che, in ragione della complessità della materia, emergano errori nell’applicazione del reverse charge. Nello specifico, può succedere che il cedente/prestatore **emetta fattura con IVA** per operazioni soggette a inversione contabile, e che, di conseguenza, il cessionario/committente registri l’operazione come un normale acquisto detraendo la relativa imposta.

In tal caso, ipotizzando che il cedente/prestatore abbia regolarmente pagato l’IVA (in ipotesi contraria, la sanzione sarebbe dal 100% al 200% dell’imposta con un minimo di 258 euro) e che non sussistano **limiti alla detrazione**, la sanzione, nella versione oggi in vigore ex art. 6 comma 9-bis del DLgs. 471/97, è pari al 3% dell’imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro.

Ma che dire se le **fatture errate** sono **migliaia**, ciascuna di importo basso, dell’ordine di poche centinaia di euro?

Pensiamo a 500 fatture emesse per errore con IVA, ognuna recante un imponibile di 600 e un’IVA di 132. La sanzione è pari a 1.980 euro (3% dell’imposta nel complesso assolta per errore, $132 \times 500 = 66.000 \times 3/100$), oppure a 129.000 euro (sanzione minima per ogni operazione, 258×500)?

La norma non pare di aiuto, siccome non si capisce se il minimo sia da valutarci in merito alla **singola operazione** o meno.

Se la sanzione fosse solo in percentuale senza contemplare un minimo, di contro, non emergerebbero problemi.

La risoluzione n. 140/2010 non viene di aiuto, poiché, in maniera assai ambigua, sembra far coincidere la violazione sia con la **singola liquidazione periodica** (mensile o trimestrale) sia con l’operazione posta in essere in violazione del reverse charge.

Per le Entrate, “è evidente poi che, l’importo minimo di 258 euro e quello massimo di 10.000 euro irrogabili a titolo di sanzione [ora non più rilevante, essendo circoscritto ai primi tre anni di applicazione della norma, ndr], rileveranno con riferimento all’IVA sulle operazioni attive irregolarmente determinata in ciascuna liquidazione periodica (così, ad esempio, nel caso in esame bisognerà considerare le liquidazioni di marzo, aprile e maggio) e, come già chiarito, avuto riguardo ad ogni **singolo rapporto contrattuale**”.

Sempre in merito al ravvedimento, non sembra necessario che, materialmente, il cedente/prestatore **effettui una nota di variazione** e che il cessionario/committente “aggiusti il tutto” con l’inversione contabile. Così, per ravvedersi sarebbe sufficiente pagare la sanzione.

Ove possibile, però, sarebbe bene regolarizzare le singole operazioni anche dal punto di vista contabile, in modo da compilare correttamente la dichiarazione IVA, indicando le operazioni come soggette a reverse charge.

Comunque, il ravvedimento non sembra possa essere riconosciuto se le parti non procedono alla nota di variazione e alla susseguente inversione contabile.

Rimane, però, il problema relativo alla determinazione della sanzione. Riteniamo che, nell’ambiguità della norma, sia corretto, in ipotesi come quella descritta, riferirsi alla misura **percentuale** e quindi alla totalità dell’IVA irregolarmente assolta, siccome in caso contrario non sarebbe conveniente il ravvedimento, e il contribuente dovrebbe attendere l’atto di contestazione della sanzione (in cui va applicato l’art. 12 del DLgs. 472/97 sul cumulo giuridico).

Sistema diverso nel prossimo futuro

In altre parole, la necessità di rispettare il minimo di 258 euro sorgerebbe quando, in sede di ravvedimento, si andasse a pagare, nel complesso, una sanzione ancora inferiore (pensiamo al **ravvedimento** di 5 operazioni con un’IVA irregolarmente assolta pari a 3.000 euro, ove il 3% ammonterebbe a 90 euro).

Il sistema sanzionatorio descritto sembra destinato a cambiare dal prossimo gennaio (sebbene la decorrenza del decreto di riforma delle sanzioni sia fissata al **gennaio 2017**, il disegno di legge di stabilità 2016 trasmesso in Parlamento ne propone l’anticipazione).

Quindi, salva l’ipotesi di condotte caratterizzate da frode, la sanzione, nella fattispecie descritta (imposta irregolarmente assolta dal cedente/prestatore), risulta a carico del cessionario/committente e va da **250 euro a 10.000 euro**. Il cedente/prestatore, per la sanzione, è un obbligato solidale.

Espunto il riferimento percentuale all’imposta irregolarmente assolta, pare che, per il futuro, la sanzione debba essere computata con riferimento alla singola operazione, e non alla singola liquidazione periodica.

Se questa ricostruzione venisse confermata, il contribuente, nell’ipotesi descritta, dovrebbe effettuare **500 ravvedimenti**, allora potrebbe davvero essere opportuno attendere l’atto di contestazione della sanzione, ove, a fronte dell’applicazione del cumulo, rimane possibile la definizione della sanzione al terzo.

Dal CNDCEC indicazioni operative per i consulenti di aziende in crisi

Pubblicate ieri le Linee guida, che rappresentano uno strumento di indirizzo anche in termini qualitativi e prospettici

/ Michele BANA

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha pubblicato ieri il documento “Informativa e valutazione nella crisi d’impresa”, al fine di superare i limiti tuttora presenti, secondo la categoria, nella **definizione aziendalistica** di crisi d’impresa, i cui profili giuridici sono attualmente al vaglio della Commissione ministeriale istituita per la riforma organica della disciplina della crisi d’impresa e dell’insolvenza.

Le Linee guida del CNDCEC evidenziano le possibili conoscenze economico-aziendali che gli operatori, o i soggetti che hanno rapporti con un’azienda in difficoltà, possono acquisire in merito al reale rischio di **default** dell’impresa. Il documento costituisce, pertanto, un valido ausilio per i commercialisti in termini di **gestione dinamica** aziendale, sotto un duplice profilo:

- la governance di imprese *in bonis* interessate da una situazione di tensione finanziaria;
- i dati informativi finanziari e di bilancio, che permettono una rilevazione dei vari stadi di crisi che possono caratterizzare la realtà, anche ordinaria, dell’azienda.

Le Linee guida rappresentano, quindi, uno strumento di **indirizzo** per i commercialisti che svolgono la propria attività in contatto con l’imprenditore, al fine di individuare i criteri di qualificazione aziendale della crisi dell’impresa – coerenti con la corrispondente definizione giuridica – idonei a consentire l’accertamento dell’emersione della stessa, la gestione e il conseguente **monitoraggio**.

La prima parte del documento si occupa dell’inquadramento del concetto di crisi d’impresa sotto il **profilo giuridico**, quale prodromico framework per la definizione della medesima nozione in termini aziendalistici, individuando gli elementi **qualitativi e informativi** della rilevazione degli stati della situazione di difficoltà, per valutare se un’impresa si trovi effettivamente in condizione di dissesto oppure in una condizione di crisi reversibile e, quindi, superabile. In primo luogo, è suggerita un’impostazione fondata su alcuni specifici presupposti:

- considerazione della possibilità di ricorrere a dati **contabili e storici**, ma soltanto nella prospettiva della loro capacità di segnalare futuri squilibri. Sono ritenuti poco significativi gli indicatori amministrativi, soprattutto se esaminati singolarmente – ovvero senza un adeguato confronto spaziale-temporale e un’analisi congiunta con quozienti e risultati di

gestione coinvolgenti molteplici dimensioni economiche, finanziarie e patrimoniali d’azienda – e asetticamente rispetto al peculiare contesto socio-economico in cui opera l’impresa;

- imposizione di una visione basata sulle prospettive e sulla **programmazione** aziendale;
- esclusione della facoltà dei terzi di verificarne la sussistenza senza avere accesso ai **dati interni** aziendali.

È, inoltre, raccomandato che la metodologia adottata suggerisca **approcci specifici** per le due fattispecie di crisi e insolvenza: infatti, mentre è ipotizzabile che vi possano essere indicatori univoci dello stato di insolvenza – come la reiterata incapacità di adempimento degli oneri previdenziali e dei debiti tributari o la pluralità di decreti ingiuntivi dei fornitori – altrettanto non può necessariamente dirsi per lo stato di crisi antecedente all’insolvenza.

Raccomandati approcci specifici per crisi e insolvenza

Il ricorso alla segnalazione dell’omissione di versamenti contributivi e fiscali, oltre a rivelarsi un indicatore parziale, non consente di individuare con la necessaria tempestività situazioni di crisi, rappresentandone un effetto, ovvero una manifestazione successiva. In particolare, il documento CNDCEC definisce la nozione di crisi sulla base dell’**incapacità corrente** dell’azienda di generare flussi di cassa, presenti e prospettici, sufficienti a garantire l’adempimento delle obbligazioni già assunte e di quelle pianificate.

In merito alle modalità di accertamento della situazione di difficoltà dell’impresa, le Linee guida CNDCEC ricordano che già esistono “regole emanate ad uso dei professionisti per intercettare i segnali della crisi” – come il principio di revisione 570 sulla continuità aziendale, la norma CNDCEC 11 e l’OIC 6 – fondate sull’informativa **quantitativa** accompagnata da quella **qualitativa** (perdita di amministratori, dirigenti chiave, mercati fondamentali, contratti di distribuzione e concessioni), nonché sull’analisi storico-previsionale dei risultati e dei relativi flussi. In tal senso, assume un rilievo prioritario l’esame della struttura dei **costi** aziendali e della capacità di ripianare l’indebitamento finanziario tramite i riflessi operativi, desumibile, ad esempio, dall’analisi del MOL o della Posizione Finanziaria Netta.

Confini più chiari tra illeciti tributari e a rilevanza penale

Se l'operazione economica è reale ed effettiva, il solo risparmio fiscale non è sufficiente a dimostrare il dolo di evasione

/ Ivo CARACCIOLI

La motivazione della sentenza della Cassazione n. 43809/2015, decisa il 24 ottobre 2014 (e conclusasi con annullamento senza rinvio “perché il fatto non sussiste” nei confronti di cinque ricorrenti, e con rinvio nei confronti di un ricorrente), è stata finalmente depositata il 30 ottobre 2015; stante l'**importanza mediatica** del caso e la rilevanza straordinaria delle questioni di diritto affrontate, essa era lungamente attesa, ma, lette le 98 pagine della motivazione, non si può che rimanere ammirati dell'approfondimento della questione dal punto di vista fattuale e giuridico.

La motivazione di tale importantissima decisione è intervenuta a riforma del diritto penale tributario (DLgs. 158/2015) già in vigore, ma comunque, trattandosi di un reato (omessa dichiarazione ex art. 5 del DLgs. 74/2000) non essenzialmente modificato dalla riforma, **permane** intera la **validità** e l'**importanza** delle motivazioni.

La Suprema Corte appare particolarmente efficace nella parte in cui, dopo aver esaminato con singolare precisione fattuale tutte le cadenze temporali e strutturali della complessiva operazione che aveva portato alla costituzione della società lussemburghese e della ritenuta permanenza in Italia della catena di comando della stessa, perviene ad una **rigorosa distinzione** tra la problematica strettamente tributaria della questione e la disciplina penalistica dei comportamenti tenuti.

Va segnalata, al riguardo, l'affermazione secondo cui, con riferimento all'analisi delle c.d. “società-casella postale o schermo”, conclude nel senso che “si tratta in ogni caso di accertamenti che appartengono alla **ricostruzione del fatto-reato** e che, in quanto tali, devono essere condotti dal giudi-

ce in modo autonomo, secondo le regole di giudizio proprie del processo penale che non tollerano inammissibili inversioni dell'onere della prova frutto del ricorso alle presunzioni tributarie”; ovvero laddove si precisa che “il **dolo di elusione** non solo non può essere ritenuto sufficiente ad integrare, sul piano soggettivo, i reati di cui agli artt. 4 e 5 D.Lgs. 74/2000, ma nemmeno può essere confuso con il dolo di evasione”, e questo perché “la volontà elusiva prova la consapevolezza della sussistenza dell'obbligazione tributaria e del suo oggetto, e dunque di uno o di alcuni degli elementi costitutivi della fattispecie”, ma “non prova il **fine ulteriore** della condotta”; e dunque “l'esclusivo perseguimento di un risparmio fiscale (o, a maggior ragione, la presenza anche solo marginale di ragioni extrafiscali), se può valere a qualificare l'operazione come elusiva (e dunque a definire l'*an* e il *quantum* dell'imposta effettivamente dovuta e non dichiarata), non è di per sé sufficiente a dimostrare il dolo di evasione, soprattutto quando l'operazione economica sia reale ed effettiva”.

La nuova disciplina tende a scindere i due aspetti in maniera rigorosa

Collegando l'impostazione del ragionamento e le conclusioni della sentenza della Cassazione, ora conosciuti, con la **nuovissima disciplina** del diritto penale tributario risultante dalla recentissima riforma, tendente a scindere in maniera rigorosa gli illeciti tributari da quelli aventi rilevanza penalistica, si può dunque pervenire alla conclusione che un nuovo clima di maggiore chiarezza si è ora instaurato.

Variazione IVA per le prestazioni continuate

Il Ddl. di stabilità conferma la risoluzione contrattuale come presupposto legittimante il recupero dell'IVA fatturata e non incassata

/ Marco MARANI

Su *Eutekne.info* abbiamo esaminato (si veda, da ultimo, “Si può emettere nota di variazione IVA con clausola risolutiva espressa” del 23 maggio 2015) un tema molto sentito nel mondo delle utility e delle società di **leasing**.

Ci riferiamo alla possibilità per la fornitrice del servizio, a fronte della risoluzione del contratto con il cliente per l'attivazione della clausola risolutiva espressa ivi inserita, di recuperare, tramite l'emissione di **note di variazione**, l'IVA addebitata al cliente inadempiente nelle fatture rimaste insolute.

Si tratta di un *modus operandi* consolidato negli operatori e già avallato dal contesto normativo, civilistico e fiscale.

L'art. 1456 c.c. legittima infatti l'adozione di una clausola contrattuale in base alla quale il **contratto si risolve**, senza intervento del giudice, laddove una determinata obbligazione non sia adempiuta secondo le modalità stabilite. La risoluzione del contratto ha efficacia retroattiva tra le parti *ex art.* 1458 c.c. e ciò vale anche per i contratti ad esecuzione **continuata o periodica**, fatte salve per questi ultimi le prestazioni già eseguite, vale a dire le prestazioni per le quali sia il creditore che il debitore hanno soddisfatto appieno le ragioni dell'altro, che rimangono così indenni dalla risoluzione essendo definitivamente esaurite.

Dal punto di vista fiscale, ai sensi dell'art. 26 comma 2 del DPR n. 633/72 il cedente del bene o prestatore del servizio, in conseguenza della risoluzione del contratto, ha (già) il diritto di portare in **detrazione** l'IVA corrispondente all'operazione venuta meno, in tutto o in parte, per effetto della risoluzione contrattuale. La normativa IVA nulla dice in ordine al tempo in cui si produce l'effetto risolutivo del contratto, con ciò rifacendosi solo implicitamente alla norma generale civilistica.

Benché il contesto normativo già avalli detta ricostruzione, ad oggi **manca** un'indicazione ufficiale espressa sul punto da parte delle Entrate, eccezion fatta per un passaggio contenuto nella risposta del 16 marzo 2015 n. 954-27/2014 ad un quesito di consulenza giuridica.

A quanto ci consta alcuni accertatori hanno **contestato** in passato l'emissione delle note di variazione in diminuzione IVA retroattive stante l'assenza di indicazioni specifiche di prassi ed è a tali preoccupazioni che è diretta una delle modifiche contenute nel Ddl. di stabilità 2016.

Nell'operare la riscrittura dell'art. 26 cit., il Ddl. si propone infatti di inserire un comma (il comma n. 9) volto a chiarire espressamente che “Nel caso di **risoluzione contrattuale**,

relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 [cioè di emettere le note di variazione in diminuzione IVA, *ndr*] non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni”.

La modifica normativa da un lato conferma, alla luce del dettato contenuto nel comma 2 dell'art. 26, la risoluzione contrattuale quale presupposto legittimante il **recupero dell'IVA** fatturata e non incassata.

Dall'altro lato il comma 9 espressamente si rifà, ora in maniera esplicita e non più solo implicita, alla normativa civilistica in ordine all'**efficacia retroattiva** della risoluzione contrattuale anche ai fini fiscali. La relazione illustrativa al Ddl. specifica infatti che “la facoltà di emissione della nota di variazione si applica per la «coppia» di prestazioni per cui l'inadempimento ha generato la risoluzione contrattuale, non potendosi estendere a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui il cessionario o committente abbia **correttamente** adempiuto alle proprie obbligazioni”.

Efficacia retroattiva della risoluzione contrattuale anche ai fini fiscali

Che la finalità dell'intervento non sia quella di innovare il contesto normativo bensì quello di chiarire la corretta portata interpretativa di qualcosa già esistente lo si scorge sotto due profili.

Innanzitutto da un passaggio della relazione, dove si legge che “con il comma 9 si sostituisce l'attuale testo dell'articolo 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per superare le **attuali criticità** della disciplina”.

La natura **interpretativa** (e non innovativa) dell'intervento trova piena conferma nel momento a partire dal quale il Ddl. di stabilità 2016 è in grado di spiegare, sul punto, i propri effetti.

È infatti espressamente previsto che il comma 9 è applicabile anche alle operazioni effettuate **anteriamente** alla data di entrata in vigore del Ddl. di stabilità, atteso il suo carattere meramente interpretativo.

Nell'accogliere con favore l'intervento chiarificatore del Ddl. ci si aspetta ora non solo l'assenza di nuove contestazioni ma soprattutto l'abbandono, parte degli uffici fiscali, delle liti avviate e ad oggi pendenti.

La sottoscrizione dell'adesione blocca il ricorso

I giudici di merito recepiscono quanto detto dalla Cassazione, ritenendo “definitiva” la sottoscrizione

/ Alessandro BORGOGGIO

Una volta **sottoscritto** l'atto di adesione, il contribuente non può più impugnare l'avviso di accertamento, pena l'**inammissibilità** del ricorso, e ciò anche se non abbia versato alcun importo relativo all'atto di adesione. In questi termini si è espressa la C.T. Prov. di Milano, con la sentenza n. 7915 del 5 ottobre scorso.

Occorre ricordare brevemente, al riguardo, che, ai sensi dell'art. 9 del DLgs. 218/1997, la definizione si perfeziona con il versamento dell'unica o prima rata; l'art. 2, comma 3 dello stesso decreto stabilisce, poi, che l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e **non è integrabile** o modificabile da parte dell'Ufficio.

La Cassazione ha stabilito, anche di recente, che, una volta definito l'accertamento con adesione, mediante la fissazione anche del *quantum debeatur*, al contribuente non resta che eseguire (o, per usare lo stesso termine della legge, “perfezionare”) l'accordo, versando quanto da esso risulta; essendo normativamente esclusa la possibilità d'**impugnare** simile accordo e, a maggior ragione, quella d'impugnare l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, finché non sia stata “**perfezionata**” la procedura, ossia non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato (cfr. Cass. nn. 14553/2015 e 10086/2009).

In sostanza, per i giudici di legittimità, anche qualora l'adesione non si sia formalmente perfezionata, atteso che, secondo l'art. 9 sopra riportato, ciò avviene soltanto con il versamento della **prima o unica rata**, il contribuente rimane comunque vincolato all'accordo sottoscritto, non avendo altra possibilità se non quella di versare quanto dovuto in base al concordato.

I giudici lombardi, con la sentenza in commento, hanno condiviso tale assunto, stabilendo che la sottoscrizione dell'atto di adesione **preclude** al contribuente l'impugnazione dell'atto impositivo, atteso che l'atto di adesione ha natura di transazione conservativa che si sostituisce all'accertamento originariamente emesso.

Nell'istituto dell'accertamento con adesione, il pagamento delle imposte ha una valenza meramente esecutiva, mentre le norme che lo regolano non autorizzano rinunzie o ripensa-

menti dopo la conclusione dell'accordo e **non** prevedono la **revocabilità**; anzi ne sanciscono espressamente la non modificabilità per cui, dopo la firma del concordato, il ricorso contro l'avviso di accertamento è inammissibile.

Nel caso di specie, l'avvocato consulente di una srl, munito di apposita **procura**, aveva sottoscritto l'atto di adesione, ma successivamente la società non aveva versato alcun importo, impugnando, invece, l'avviso di accertamento originario (precedente all'adesione). I giudici provinciali, sulla base delle argomentazioni sopra esposte, però, hanno dichiarato il ricorso inammissibile, stante la presenza di un accordo sottoscritto con l'Ufficio.

Ma la Cassazione non è univoca

La Cassazione, tuttavia, con un non lontano arresto ha manifestato anche una posizione **diversa** rispetto all'impostazione sin qui delineata. Con la sentenza n. 13750/2013, infatti, la Suprema Corte ha stabilito che il mancato perfezionamento dell'accertamento con adesione (come nell'ipotesi di mancato versamento della prima rata nel termine previsto) comporta la **reviviscenza** dell'accertamento originario, che il contribuente deve tempestivamente impugnare, qualora intenda contestare la pretesa azionata dal Fisco, non potendo poi ricorrere avverso la **cartella** di pagamento, se non per vizi propri.

Si ricorda, inoltre, che, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, il fatto che avverso l'accertamento definito con adesione sia preclusa l'impugnazione non può che comportare l'ovvia conseguenza dell'**improponibilità** di istanze di rimborso di quanto versato a perfezionamento dell'accordo, le quali non costituirebbero altro che una surrettizia forma di impugnazione di quest'ultimo, che deve ritenersi intangibile, in conformità alla *ratio* dell'istituto, connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico all'**immediata acquisizione** delle somme risultanti dall'accordo, le quali, una volta versate, non possono più essere messe in discussione attraverso richieste di rimborso (cfr. Cass. nn. 19220/2012 e 18962/2005).

Dalla branch exemption un rimedio ai rischi di esteroinvestizione

Opzione irrevocabile che coinvolge la totalità delle S.O. estere e che esclude la tassazione delle stesse in Italia

/ Ennio VIAL e Vita POZZI

L'art. 14 del DLgs. 147/2015 (decreto internazionalizzazione) ha introdotto nel TUIR il nuovo art. 168-ter, che prevede la c.d. "**branch exemption**" per le stabili organizzazioni estere di imprese italiane.

L'introduzione di un **regime opzionale** per l'esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni estere si inserisce tra gli importanti interventi di riordino della materia fiscale contenuti nel decreto legislativo sulla crescita e l'internazionalizzazione delle imprese.

Questo nuovo istituto è volto a migliorare la **competitività** delle imprese italiane nei mercati stranieri, non solo per il fatto che consente di sterilizzare il livello più basso di tassazione previsto dal Paese estero, ma anche perché combatte il fenomeno dell'esteroinvestizione.

Per quanto concerne il primo aspetto, si ricorda come la stabile organizzazione sita all'estero non rappresenti un soggetto giuridico autonomo, quanto piuttosto un'**articolazione** della **casa madre** presente sul territorio straniero; tale circostanza determina l'immediata attribuzione dei redditi (o delle perdite) della stessa in capo alla casa madre.

Di conseguenza, fino all'emanazione del recente decreto legislativo, operare attraverso una stabile organizzazione non presentava opportunità di risparmio fiscale nel Paese dove era collocata la S.O. Il reddito veniva, infatti, imputato alla casa madre italiana, la quale poteva beneficiare di un **credito** per le imposte pagate all'estero. I vantaggi si sono sempre presentati se la stabile generava delle perdite; le stesse, infatti, erano acquisite immediatamente nel reddito della casa madre italiana.

Il nuovo regime, che segue il principio c.d. "**all in all out**", offre interessanti opportunità per la stabile organizzazione che genera utili.

I vantaggi, tuttavia, non finiscono qui. La stabile organizzazione risolve anche alla radice il problema dell'**esteroinvestizione**, ossia il problema della dissociazione tra la sede legale di una società e la sede dell'amministrazione effettiva della stessa. Si tratta di una situazione patologica che si verifica ogniqualevolta la società estera è gestita nella sostanza da amministratori che operano in Italia.

Le conseguenze sono dirompenti, perché la società estera viene trattata in Italia alla stregua di un **evasore totale**.

Nel caso della stabile organizzazione all'estero il problema non si pone, in quanto si tratta di un ramo dell'attività che per definizione non può avere una gestione del tutto autonoma.

Anche in passato la stabile poteva essere vista come la soluzione a questi problemi, ma il **prezzo** da pagare era particolarmente alto, in quanto era richiesta la tassazione dei redditi della stabile estera con le aliquote italiane anche se veniva concesso un credito a fronte delle imposte pagate all'estero.

Il prezzo era sostanzialmente rappresentato dall'assoggettamento a tassazione del reddito della stabile con l'**aliquota più elevata** dei due Paesi. Il regime della *branch exemption* risolve di fatto questo sgradevole "effetto collaterale".

Agevolate le operazioni di ristrutturazione dei gruppi

Le imprese a vocazione multinazionale saranno quindi orientate a **riorganizzare** il proprio gruppo valutando il passaggio da società a stabile organizzazione. Le operazioni possibili per andare in questa direzione sono sostanzialmente due. Da un lato si può ipotizzare la **fusione transnazionale**, con cui la controllante italiana fonde la controllata straniera. L'effetto pratico è proprio l'emersione della stabile all'estero. In alternativa si può ipotizzare il **trasferimento** in Italia della sede della società estera con la successiva fusione **domestica**, dove la controllante domestica incorpora la neotrasferita.

Pertanto, l'incertezza in merito alla valutazione dei beni della società che giunge in Italia è stato finalmente gestito dall'art. 12 del DLgs. 147/2015, che ha introdotto nel TUIR il nuovo art. 166-bis.

Se la società proviene da Stati o territori inclusi nella *white list*, infatti, si assume quale valore fiscale "di partenza" delle attività e delle passività il **valore normale** delle stesse, da determinarsi ai sensi dell'art. 9 del TUIR.

Per le società provenienti da altri Paesi, o si definisce il valore normale con l'accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate di cui all'art. 31-ter del DPR 600/73, oppure per le attività si considera il **minore** tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore normale, mentre per le passività si considera il **maggiore** tra questi.

“Exit” limitata nell’aumento di capitale di srl

La Cassazione respinge le pretese del socio recedente e sottolinea come, per il recesso convenzionale, sia necessaria una delibera di accettazione

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nella sentenza n. 22349 depositata ieri, precisa che, a fronte della statuizione del CdA di una srl, fondata su una precedente deliberazione assembleare, con la quale è stabilito che l’aumento di capitale può essere sottoscritto dai soci con conferimenti in denaro “o” in natura, non è da riconoscere il **diritto di recesso al socio** che non abbia preso parte alla decisione sociale. Ciò vale sia con riguardo all’ipotesi di recesso connessa ai particolari diritti di cui all’art. 2473 comma 1 c.c., che relativamente a quella correlata all’aumento di capitale con nuovi conferimenti di cui all’art. 2481-bis comma 1 c.c.

In assenza di una delibera societaria di accettazione, inoltre, neppure è possibile ravvisare un’ipotesi di **recesso convenzionale**.

Quanto al primo profilo, si evidenzia, innanzitutto, come, ai sensi del citato art. 2473 comma 1 c.c., “in ogni caso” il diritto di recesso compete ai soci che non abbiano consentito, tra l’altro, al compimento di operazioni che comportino “una **rilevante modificazione** dei diritti attribuiti ai soci a norma dell’articolo 2468, quarto comma”.

In base a quest’ultima previsione normativa, “salvo diversa disposizione dell’atto costitutivo, e salvo in ogni caso quanto previsto dal primo comma dell’articolo 2473, i diritti previsti dal precedente comma possono essere modificati solo con il consenso di tutti i soci”.

Da tale ulteriore rinvio al comma precedente consegue che i diritti in parola sono (esclusivamente) quelli “particolari” riguardanti l’amministrazione della società o la distribuzione degli utili che l’atto costitutivo attribuisce ai singoli soci. E, quindi, anche se in modo non estremamente lineare, il disposto normativo complessivo si riferisce esclusivamente al caso in cui vengano **attribuiti ai singoli soci** – dall’atto costitutivo, che, contestualmente, acconsenta anche ad una modificazione maggioritaria – particolari diritti in materia di amministrazione della società o di distribuzione degli utili, ovvero, diritti diversi, quantitativamente e qualitativamente, da quelli **normalmente spettanti** a ciascun socio sulla base della partecipazione detenuta (si pensi, ad esempio, al diritto alla nomina di uno o più amministratori, al diritto di porre il veto al compimento di talune operazioni ovvero al **diritto all’attribuzione** di una determinata aliquota degli utili netti). Allo stesso modo, non rileva, nel caso di specie, l’ipotesi di cui all’art. 2481-bis comma 1 c.c., ai sensi del quale, in presenza di decisione di **aumento del capitale sociale** mediante nuovi conferimenti spetta ai soci il diritto di sottoscriverlo in proporzione delle partecipazioni da essi possedute. L’atto

costitutivo può prevedere, salvo per il caso di riduzione del capitale al di sotto del minimo legale, che l’aumento di capitale possa essere attuato anche mediante offerta di quote di nuova emissione a terzi; in tal caso spetta ai soci che non hanno consentito alla decisione il diritto di recesso a norma dell’art. 2473 c.c.

La norma – spiega la Suprema Corte – vieta agli amministratori, in sede di aumento di capitale, di limitare o escludere, di propria iniziativa, il **diritto di opzione** dei soci sulle quote di nuova emissione, essendo la limitazione od esclusione del diritto consentita solo se prevista nell’atto costitutivo. E comunque, in quest’ultima ipotesi, qualora il CdA, legittimato dall’atto costitutivo, venga ad attuare tale limitazione o esclusione del diritto di opzione, il socio dissenziente dall’aumento può recedere dalla società.

Nel caso in commento, poi, neppure è ravvisabile un’ipotesi di **recesso convenzionale** che, a giudizio del socio ricorrente (recedente), si doveva configurare – a prescindere dal fatto che l’atto costitutivo della partecipata non presentasse ipotesi di tal genere – per effetto dell’accettazione della **dichiarazione unilaterale** di recesso da parte della società. Accettazione da ravvisare nella comparsa di risposta nel giudizio di impugnazione delle delibere contestate, dove la società faceva espresso riferimento al recesso, e dal verbale dell’udienza della relativa causa, nel quale il giudice dava espressamente atto dell’intervenuto recesso.

Anche tale profilo è rigettato dalla Suprema Corte. Al di là della incontestata mancanza di ipotesi di recesso convenzionale nell’atto costitutivo della srl, si evidenzia come a tali fini sia necessario che l’**organo deliberativo** o gestorio dell’ente abbia accettato il recesso, dopo averne verificato la validità e l’efficacia. La correttezza di tale soluzione sarebbe desumibile dall’ultimo comma dell’art. 2473 c.c., ai sensi del quale il recesso non può essere esercitato e, se già esercitato, è privo di efficacia, se la società **revoca la delibera** che lo legittima (ovvero se è deliberato lo scioglimento della società).

Secondo i giudici di legittimità, la norma, da un lato, codificherebbe anche la possibilità di **revoca unilaterale** della deliberazione di accettazione delle dichiarazioni di recesso (ciò contrariamente a quanto affermato anteriormente alla riforma del diritto societario dalla Cassazione n. 3114/1996), dall’altro, recherebbe la conferma testuale del fatto che il recesso può avvenire in forma convenzionale solo mediante delibera societaria di accettazione.

Scomputo delle perdite “esteso” all’accertamento

Le perdite coeve andranno riconosciute in via automatica, mentre per quelle pregresse serve la presentazione del modello

/ Grazia CARBONE

L’art. 25 del DLgs. 158/2015 interviene sulla dibattuta questione del conteggio in diminuzione delle perdite dai **maggiori imponibili** accertati, introducendo specifiche previsioni per la gestione degli accertamenti (art. 42 del DPR 600/1973 e art. 7 comma 1-ter del DLgs 218/1997).

L’inserimento di disposizioni volte a disciplinare la procedura da adottare nel caso di accertamento in presenza di perdite fiscali coeve o pregresse è opportuno nell’ottica di garantire uniformità nei comportamenti degli Uffici e maggiore certezza al contribuente; infatti, a causa di contrastanti pronunce dell’Amministrazione finanziaria e di altalenanti sentenze della **giurisprudenza di legittimità** che si sono susseguite nel tempo, si sono registrati trattamenti disomogenei nelle modalità di utilizzo delle perdite in sede di accertamento e conseguentemente nell’applicazione delle sanzioni per infedele dichiarazione.

Invero, nel nostro ordinamento, lo scomputo delle perdite in caso di accertamento era già previsto ma unicamente per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, e subordinatamente alla presentazione di un’**apposita istanza** (IPEC). E proprio mutuando in parte i principi di tale preesistente regime, l’art. 25 in parola regola la procedura da porre in essere perché anche i soggetti non rientranti nella tassazione di gruppo possano beneficiare dell’utilizzo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili accertati.

Nello specifico, il legislatore prevede modalità di scomputo differenti a seconda della tipologia di perdita; mentre le perdite coeve devono essere automaticamente e in via **prioritaria** utilizzate in **diminuzione** del maggior imponibile accertato fino a concorrenza del loro importo, l’utilizzo delle perdite pregresse è meramente facoltativo e subordinato alla presentazione di una specifica richiesta del contribuente.

Pertanto, le perdite pregresse possono essere utilizzate a scomputo del maggior reddito accertato solo se le stesse risultano ancora disponibili; in altre parole, la norma richiede non solo che le perdite avrebbero dovuto essere utilizzabili alla data di chiusura del periodo d’imposta oggetto di rettifica (e in tale ottica, non rilevano quindi le perdite maturate in periodi d’imposta successivi a quello accertato), ma anche che esse non siano state già portate in riduzione di redditi dichiarati o accertati nei **periodi d’imposta successivi** a quello oggetto di accertamento.

Il contribuente a cui è notificato un avviso di accertamento (teoricamente già al netto delle perdite coeve) e che abbia intenzione di richiedere il computo in diminuzione delle perdi-

te pregresse dovrà presentare **apposita istanza** all’Ufficio competente, entro il termine di proposizione del ricorso, nei modi e secondo i contenuti che saranno descritti da apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate di prossima emanazione.

La presentazione dell’istanza sospende i termini di proposizione del ricorso per un periodo di **60 giorni**; in tale lasso di tempo l’Ufficio dovrà riscontrare la disponibilità delle perdite, effettuare il ricalcolo dell’eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate e comunicando l’esito al contribuente.

Non solo, ma una volta operato il computo in diminuzione delle **perdite pregresse** in accertamento o in adesione, l’Ufficio accertatore ha l’onere di rettificare l’ultima dichiarazione dei redditi presentata riducendo l’importo delle perdite riportabili. Tale disposizione rappresenta un’innovazione anche rispetto a quanto previsto dal legislatore del 2010 per i soggetti aderenti al consolidato, tanto che tale previsione è estesa anche all’ipotesi di tassazione di gruppo.

Con riferimento invece alle perdite coeve scomputate in accertamento, l’Amministrazione ha l’onere di rettificare anche le dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di accertamento, e qualora il contribuente abbia già utilizzato tali perdite nelle dichiarazioni presentate per i periodi d’imposta seguenti a quello accertato, emergerebbe un **maggior imponibile** nel periodo d’imposta in cui la perdita era stata compensata in dichiarazione.

Un’importante conseguenza delle modifiche normative attiene al profilo **sanzionatorio**. Ricalcando la normativa in materia di tassazione di gruppo la quale prevede che a seguito dello scomputo delle perdite, sia coeve che pregresse, debba essere rideterminato anche il correlato trattamento sanzionatorio, anche la nuova disciplina commisura la sanzione alla maggiore imposta calcolata sul reddito imponibile accertato al netto delle perdite riconosciute.

Viene, quindi, superato il **contrario orientamento giurisprudenziale** della Suprema Corte, che prevedeva il mantenimento della sanzione riferibile al maggior imponibile rettificato, senza considerare lo scomputo di perdite pregresse, anche qualora avesse comportato l’azzeramento della pretesa in termini di maggiori imposte (Cass. nn. 6663/2014, 12460/2014 e 16333/2012).

Contro la lentezza dei processi due tipi di esclusione dell'indennizzo

Nel Ddl. di stabilità previste alcune ipotesi di presunzione relativa di insussistenza del pregiudizio da irragionevole durata del processo

/ Roberta VITALE

L'art. 39 del Ddl. Stabilità 2016, nel ridefinire la disciplina di cui alla L. n. 89/2001 (c.d. Legge Pinto), relativa all'equa riparazione per l'eccessiva durata dei processi, ha previsto due tipi di **esclusione dell'indennizzo** (si veda "Rimedi preventivi per scongiurare la lentezza dei processi" del 31 ottobre).

In primo luogo, il comma 2-*quiquies* dell'art. 2 della L. 89/2001 (introdotto dall'art. 55, comma 1, lett. a), n. 2 del DL 83/2012, conv. L. 134/2012), così come sostituito dall'art. 39 citato, delinea i casi di diretta esclusione dell'indennizzo. Si tratta, in generale, – così come precisato nella Relazione illustrativa – di ipotesi (tipiche e atipiche) in cui la parte ha **abusato** dello strumento processuale.

Nello specifico, viene esclusa la riparazione per la parte che ha agito o resistito in giudizio consapevole dell'infondatezza **originaria o sopravvenuta** delle proprie domande o difese (la previsione vale anche al di fuori dei casi di cui all'art. 96 c.p.c., relativo ai casi di responsabilità aggravata, come invece previsto dall'attuale formulazione della norma in commento).

Come precisato nella Relazione illustrativa, nell'ipotesi di infondatezza sopravvenuta "pur non potendosi configurare una fattispecie di lite propriamente temeraria, per l'iniziale buona fede della parte attrice, la reazione ansiogena su cui si fonda il diritto all'equa riparazione ai sensi della legge Pinto è da escludersi a decorrere dal momento in cui la parte stessa acquisisce tale **consapevolezza**, facendo venir meno da allora in poi il diritto all'indennizzo per la successiva irragionevole durata della causa".

Indennizzo escluso anche per infondatezza sopravvenuta

L'indennizzo è, poi, escluso, nei casi già previsti dall'attuale comma 2-*quiquies* dell'art. 2 della L. 89/2001 di domanda accolta in misura non superiore all'eventuale **proposta conciliativa** rifiutata dalla parte senza giustificato motivo (art. 91, comma 1, secondo periodo c.p.c.) e di corrispondenza del provvedimento che definisce il giudizio con il contenuto

della **proposta di mediazione** (tentativo di mediazione esperito, ma senza successo, dunque), rifiutata dalla parte vincitrice (art. 13 comma 1, primo periodo del DLgs. 28/2010, si veda "Diventa ancora più caro rifiutare la proposta in mediazione" del 2 luglio 2012). Confermata, infine, l'esclusione nel già previsto caso di abuso dei poteri processuali che abbia determinato un'**ingiustificata dilazione** dei tempi del procedimento.

Soppressi da tale norma, invece, gli ulteriori due casi: estinzione del reato per intervenuta prescrizione connessa a condotte dilatorie della parte e omesso deposito da parte dell'imputato dell'istanza di accelerazione del processo penale nei trenta giorni successivi al superamento dei termini di ragionevole durata.

Per una disamina dei casi di esclusione previste dal comma 2-*quiquies* dell'art. 2 della L. 89/2001 attualmente vigente si veda da ultimo Cass. 23 settembre 2015 n. 18834.

In secondo luogo, il nuovo comma 2-*sexies* dell'art. 2 della L. 89/2001 configura alcune ipotesi di **presunzione relativa** di insussistenza del pregiudizio da irragionevole durata del processo. Viene fatta salva la **prova contraria**.

Nel processo civile, fra l'altro, si tratta dei seguenti casi:

- dichiarazione di intervenuta **prescrizione del reato**, limitatamente all'imputato;
- contumacia della parte;
- estinzione del processo per rinuncia o inattività delle parti (artt. 306 e 307 c.p.c.);
- irrisorietà della pretesa o del valore della causa, valutata anche in relazione alle condizioni personali della parte.

Su quest'ultimo punto, come precisato nella Relazione illustrativa, "si consente in tal modo al giudice di non riconoscere il diritto all'indennizzo per le cause bagatellari".

Il nuovo comma 2-*septies* dell'art. 2 della L. 89/2001 sancisce, infine, un ulteriore caso di presunta insussistenza del danno consistente nel conseguimento, per effetto dell'irragionevole durata del processo, di **vantaggi patrimoniali** eguali o maggiori rispetto alla misura dell'indennizzo altrimenti dovuto.