

Edizione di giovedì 19 dicembre 2013

ADEMPIIMENTI

[Registratori di cassa: la dichiarazione cartacea va in soffitta](#)

di Luca Mambrin

ADEMPIIMENTI

[Monitoraggio fiscale: l'agenzia toglie i veli](#)

di Giovanni Valcarenghi

IMPOSTE SUL REDDITO

[Finanziamenti dei soci: come superare la presunzione di onerosità](#)

di Giancarlo Falco

PATRIMONIO E TRUST

[Il trust antimafia](#)

di Luigi Ferrajoli

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Quale sorte per i fondi tassati nelle operazioni societarie straordinarie?](#)

di Fabio Landuzzi

ADEMPIMENTI

Registratori di cassa: la dichiarazione cartacea va in soffitta

di Luca Mambrin

A decorrere dal **1° gennaio 2014** non sarà più obbligatorio l'invio all'Agenzia delle Entrate della **dichiarazione cartacea** in caso di **attivazione, variazione e disinstallazione dei registratori di cassa**.

Il **provvedimento** fa parte del **pacchetto delle semplificazioni fiscali** presentate dall'Agenzia delle Entrate nella conferenza stampa del **3 luglio 2013**.

Si realizza in questo modo una **significativa riduzione degli adempimenti** a carico dei soggetti che utilizzano registratori di cassa per certificare i corrispettivi, atteso che nel corso dell'anno **2012** sono state circa **23 mila** le dichiarazioni inviate, che dal 2014 non dovranno più essere presentate.

Per effetto del provvedimento delle Entrate viene quindi meno l'obbligo di inviare alla Direzione provinciale competente la **dichiarazione cartacea tramite lettera raccomandata** relativa alla messa in funzione, alla variazione e disinstallazione dei misuratori fiscali, prevista dall'art. 8 del decreto del Ministro delle finanze del 23 marzo 1983 e dall'art. 7 comma 1, lett. a) del decreto del Ministro delle finanze del 4 aprile 1990 (tali norme vengono infatti sopprese).

Ai sensi dell'**art. 8 del D.M. del 23 marzo 1987**, il commerciante doveva infatti comunicare mediante apposita dichiarazione al competente ufficio delle entrate **l'avvenuta installazione dell'apparecchio** misuratore fiscale **entro il giorno successivo non festivo**. Tale dichiarazione doveva contenere:

- i dati identificativi dell'utente;
- i dati identificativi del tecnico che aveva provveduto all'installazione;
- la denominazione commerciale del modello;
- il numero di matricola dell'apparecchio;
- l'ubicazione dell'esercizio in cui lo stesso apparecchio veniva installato.

La dichiarazione, sottoscritta anche dal tecnico, doveva essere redatta in **duplice esemplare**, di cui uno di spettanza dell'utente, e presentata o spedita a mezzo di raccomandata dal contribuente all'ufficio competente.

In caso di **variazioni dei dati** comunicati in precedenza dall'utente sussisteva l'obbligo di comunicare le variazioni intervenute con **le medesime modalità** sopra descritte.

Ai sensi poi dell'art 7 comma 1 lett. a) del D.M. del 4 aprile 1990, nelle ipotesi **di cessazione** della funzione fiscale degli apparecchi misuratori di cui all'art. 2 del decreto ministeriale 23 marzo 1983, il commerciante doveva effettuare **ulteriori adempimenti tra i quali l'invio, entro il giorno successivo a quello della disinstallazione dell'apparecchio misuratore fiscale, dell'apposita dichiarazione** con le stesse modalità ed il medesimo contenuto previsto dall'art. 8 del D.M. 23 marzo 1997.

Secondo il [**Provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate prot. 2013/150227**](#) del 17 dicembre 2013 **è possibile** l'eliminazione dell'adempimento dell'invio della comunicazione cartacea o tramite lettera raccomandata alla Direzione Provinciale competente, in quanto **le informazioni previste nelle dichiarazioni ora soppresse sono riportate anche nel libretto fiscale di dotazione dell'apparecchio misuratore e sono comunicate telematicamente dal soggetto che ne ha effettuato la verificazione periodica** all'atto dell'installazione o disinstallazione secondo le modalità e i termini stabiliti dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 maggio 2005, 18 dicembre 2007 e 29 marzo 2010.

Con il **provvedimento in esame viene inoltre disposto** che la **prima verificazione** periodica dell'apparecchio misuratore fiscale venga effettuata **esclusivamente all'atto della messa in servizio** dal laboratorio abilitato o dal fabbricante abilitato titolare del relativo provvedimento di approvazione.

Si riesce così a realizzare una sostanziale uniformità del processo: la messa in servizio del misuratore fiscale, la prima verificazione periodica e la comunicazione telematica dei dati. In precedenza, infatti, secondo quanto previsto dal Provvedimento del 28 luglio 2003 la verificazione periodica poteva essere effettuata dal fabbricante abilitato, contestualmente al controllo di conformità, quindi anche prima della messa in servizio del misuratore fiscale.

ADEMPIMENTI

Monitoraggio fiscale: l'agenzia toglie i veli

di **Giovanni Valcarenghi**

Con apposito [Provvedimento del 18 dicembre 2013](#) (Protocollo 2013/151663), l'Agenzia delle entrate ha dettato le disposizioni attuative in tema di monitoraggio fiscale, dopo che l'articolo 9 della legge 6 agosto 2013, n. 97 ha apportato rilevanti modifiche al decreto legge 28 giugno 1990, n. 167. In questo contributo analizziamo le **indicazioni in tema di ambito soggettivo**, rinviando a successivi interventi l'analisi degli altri aspetti.

L'obbligo di compilazione del quadro RW interessa le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici e soggetti equiparati, residenti in Italia, anche qualora gli stessi detengano gli investimenti e le attività per il tramite di società ed altre entità giuridiche, ove ne risultino *"titolari effettivi"* ai sensi della normativa antiriciclaggio.

Il concetto di titolare effettivo è chiarito come da tabella che segue:

Nel caso di società	<ul style="list-style-type: none">• la persona fisica o le persone fisiche che possiedano o controllino un'entità giuridica, attraverso il possesso o il controllo diretto o indiretto di una percentuale sufficiente (25% +1) delle partecipazioni al capitale sociale o dei diritti di voto in seno a tale entità giuridica, anche tramite azioni al portatore, purché non si tratti di una società ammessa alla quotazione su un mercato regolamentato e sottoposta a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a standard internazionali equivalenti;• la persona fisica o le persone fisiche che esercitano in altro modo il controllo sulla direzione di un'entità giuridica;
Entità giuridiche che amministrano e distribuiscono fondi (fondazioni e trust)	<ul style="list-style-type: none">• se i futuri beneficiari sono già stati determinati, la persona fisica o le persone fisiche beneficiarie del 25 per cento o più del patrimonio di un'entità giuridica;• se le persone che beneficiano dell'entità giuridica non sono ancora state determinate, la categoria di persone nel cui interesse principale è istituita o agisce l'entità giuridica;• la persona fisica o le persone fisiche che esercitano un controllo sul 25 per cento o più del patrimonio di un'entità giuridica.

Per la verifica della **percentuale rilevante**:

- le partecipazioni possedute dai familiari del titolare effettivo si cumulano;
- le partecipazioni detenute indirettamente, rilevano ma tenendo conto della demoltiplicazione da esse prodotta.

Lo *status* di “*titolare effettivo*” è riferibile, oltre che alle persone fisiche, anche agli enti non commerciali e alle società semplici ed equiparate, residenti in Italia.

Il provvedimento precisa anche che, ai fini dell’individuazione del “*titolare effettivo*”:

- rilevano in ogni caso gli investimenti all'estero o le attività estere di natura finanziaria detenute, direttamente e indirettamente, dalle entità giuridiche, diverse dalle società, quali fondazioni e *trust*, indipendentemente dallo Stato di residenza dell'entità;
- in caso di ***trust trasparente***, il *trustee* è tenuto ad individuare i titolari effettivi degli investimenti e delle attività detenuti all'estero dal *trust* e comunicare ai medesimi soggetti i dati utili per consentire loro la compilazione del quadro RW (tra cui la quota di partecipazione al patrimonio, gli investimenti e le attività estere detenute anche indirettamente dal *trust* e la relativa valorizzazione);
- con riferimento agli **organismi di investimento collettivo del risparmio** non rilevano, ai medesimi fini, le partecipazioni ad organismi istituiti in Italia che effettuano investimenti all'estero.

Ai fini dell’adempimento dichiarativo, il contribuente è tenuto ad indicare nel quadro RW il valore della partecipazione detenuta nella società estera, nonché la percentuale di partecipazione.

Nel caso in cui la **partecipazione rilevante sia in una società residente o localizzata in Stati o territori diversi da quelli collaborativi**, in luogo del valore della partecipazione, costituisce oggetto di monitoraggio:

- il valore degli investimenti detenuti all'estero dalla società e delle attività estere di natura finanziaria intestati alla società;
- la percentuale di partecipazione posseduta nella società stessa.

In tal caso, devono essere monitorate anche le attività estere dei soggetti esteri “controllati” indirettamente, delle quali il contribuente risulti titolare effettivo, sempreché si tratti di partecipazioni in società residenti o localizzati in Stati o territori diversi da quelli collaborativi.

Non rilevano le **partecipazioni possedute in società residenti che effettuano investimenti all'estero**, salvo nel caso in cui per il tramite di tali partecipazioni, unitamente a quelle detenute direttamente o indirettamente nella medesima società estera, si determina il requisito di “*titolare effettivo*”.

Per **Stati o territori collaborativi** si devono intendere:

- quelli inclusi nella lista di cui all'articolo 168-*bis*, comma 1, del TUIR;
- quelli che prevedono un adeguato scambio di informazioni tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito, uno specifico accordo internazionale o con cui trovano applicazione disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa.

IMPOSTE SUL REDDITO

Finanziamenti dei soci: come superare la presunzione di onerosità

di Giancarlo Falco

Sulla **tematica dei finanziamenti da parte dei soci** vi è da sempre un acceso dibattito riguardante il tema della loro presunta **onerosità**: qualora infatti sia previsto un obbligo di restituzione da parte della società, la disciplina è chiara nel ritenere che tali somme siano da identificare come **somme date a mutuo** ed, in quanto tali, è prevista la **presunzione legale di onerosità delle somme** e la conseguente percezione degli interessi da parte del mutuante.

Sul punto è chiaro l'**art. 46 del Tuir** quando stabilisce che: *“Le somme versate alle società commerciali e agli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera b), dai loro soci o partecipanti si considerano date a mutuo se dai bilanci o dai rendiconti di tali soggetti non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo”*.

Sulla base di questi presupposti normativi, molto spesso si assiste ad accertamenti nei quali i verificatori, dopo aver constatato la presenza di finanziamenti da parte dei soci, presuppongono la **loro onerosità** e, pertanto, accertano la mancata contabilizzazione degli interessi attivi sui finanziamenti erogati (a questo punto ritenuti fruttiferi), asserendo che la società in merito non ha provveduto ad indicarne esplicitamente l'infruttuosità.

Come si può **superare tale presunzione**?

La presunzione di onerosità del finanziamento può essere superata per il tramite della prova espressamente prevista dall'**art. 46 del TUIR**, ovvero **l'indicazione esplicita della loro infruttuosità nei bilanci societari**.

Il concetto è stato chiarito anche dalla [**Sentenza Cassazione n.12251 del 2010**](#), in cui si legge che *“atteso che la prova contraria alla fruttuosità del finanziamento non è libera, ossia non può essere data con ogni mezzo, ma soltanto nei modi e nelle forme stabiliti tassativamente dalla legge, la quale rinuncia alla suddetta presunzione sol quando risulti dai bilanci [...] che il versamento fu fatto a titolo diverso dal mutuo”*.

Dello stesso tenore è anche la [**Sentenza Cassazione n.2735 del 2011**](#) in cui si precisa che la presunzione di onerosità può essere superata solamente attraverso l'indicazione di infruttuosità del versamento nei **libri sociali** senza che possono essere utilizzati altri mezzi di prova.

Con parere diverso si è espressa recentemente **Assonime (approfondimento numero 11 del 2013)**, che ha sottolineato che la **gratuità del mutuo** deve risultare dall'**accordo delle parti**, ma **non deve essere necessariamente provata mediante specifici mezzi di prova**, né tantomeno attraverso una pattuizione scritta. Essa al contrario potrà essere addirittura ritenuta **tacita** quando per le circostanze del caso e per la qualità dei contraenti si può desumere la volontà di escludere il corrispettivo.

Interpretazione simile era stata fornita anche dalla [**CTR di Milano nella sentenza n. 55/18/2012**](#) in cui si legge che *“il rilievo relativo alla mancata contabilizzazione di interessi attivi per il finanziamento della partecipata appare infondato, atteso che tale supposta omissione era stata oggetto di accordo tra le due Società, come provato, indirettamente, dalla circostanza che la beneficiata non ha contabilizzato nelle detrazioni gli interessi passivi, così come da parte della ricorrente non sono stati imputati ricavi. In realtà l’Ufficio fonda il rilievo sulla circostanza che per tale operazione non vi fosse alcun accordo o contratto scritto tra le due Società, omettendo di considerare che, a mente dell’art. 1350 del c.c., fatta eccezione per alcuni contratti tipizzati e indicati nella norma stessa, tutti gli altri, purché non siano contrari a norme imperative, all’ordine pubblico e al buon costume (art. 1343 c.c.), possono assumere la forma che le parti dovessero ritenere più opportuna, nel libero esercizio dell’attività d’impresa, costituzionalmente protetto, anche semplicemente in forma solo verbale”*.

Pertanto, sulla base di quanto fin qui esposto, si può concludere come segue:

- non vi sono dubbi circa l'infruttuosità dei finanziamenti erogati quando tale condizione è riscontrabile, in maniera esplicita, all'interno dei **bilanci societari** e dei **libri sociali**;
- la presunzione di fruttuosità **può** essere vinta quando risulta in maniera chiara da contratti scritti e/o corrispondenza nella quale sia ben individuato lo specifico finanziamento infruttifero e venga conferita data certa ai documenti (apposizione di data certa, sottoscrizione autentica del Notaio o, molto più semplicemente, scambio di PEC tra socio e società);
- qualora mancassero le suddette condizioni, si può basare in sede contenziosa la propria difesa fondandola su **qualsiasi altro mezzo di prova**, laddove, come evidenziato da Assonime, le circostanze depongano comunque in tal senso.

PATRIMONIO E TRUST

Il trust antimafia

di Luigi Ferrajoli

Il “**trust antimafia**” è uno strumento nato dalla prassi per preservare le realtà imprenditoriali dalle conseguenze derivanti dall'emissione dell'informativa prefettizia di tipo **interdittivo**, utilizzato per sottrarre il patrimonio societario dalla sfera di proprietà dei soggetti sospettati; per assolvere il suo scopo, è tuttavia necessario che non mantenga alcun **legame** con la precedente compagine sociale.

Con la **sentenza n. 1386 del 07/03/2013**, la III sezione del Consiglio di Stato si trova a decidere in relazione all'impugnazione di una informativa a carattere interdittivo ex **art. 10 D.P.R. 252/1998** notificata ad una società; a seguito della ricezione dell'atto prefettizio, i soci avevano costituito un trust nel quale erano state conferite le **quote sociali**, inoltre il trustee aveva nominato un nuovo amministratore unico.

Nella decisione di primo grado, il TAR ha ricostruito i caratteri distintivi del trust antimafia costituito dalla società, ritenendo che l'**atto istitutivo** del trust in esame non prestava il fianco al pericolo di **elusioni** della disciplina sulle informative antimafia, considerata la qualità dei soggetti individuati come trustee e come guardiani; tuttavia, il Tar ha respinto il **gravame**, rilevando che l'informativa prefettizia era sorretta da una adeguata **motivazione**, non incisa dalle considerazioni della ricorrente.

La società ha proposto appello deducendo l'erroneità della sentenza, che, pur rilevando che il trust era stato costituito per garantire l'assoluta **integrità** della società, al fine specifico di segregarne i beni, per permettere la prosecuzione della sua operatività senza che vi potesse essere alcuna **influenza gestionale** dei precedenti soci o di chiunque altro potesse essere sospettato di possibile convivenza con una associazione di delinquenza organizzata, aveva poi respinto il ricorso sulla base della **partecipazione** della ricorrente in altri consorzi impegnati in attività edile, il cui amministratore era il precedente **amministratore unico** della società; inoltre tale soggetto continuava ad essere dipendente della società, insieme al fratello, con conseguente rischio di **infiltrazioni** e condizionamenti provenienti dalla criminalità organizzata.

L'appellante ha rilevato inoltre che se il Tar aveva riconosciuto che i professionisti individuati per l'amministrazione e il controllo della società (**trustee e guardiani**) erano di caratura tale da scongiurare il pericolo di elusione della disciplina sulle informative antimafia, non era poi logico mantenere il sospetto del **controllo** da parte della criminalità organizzata per la

presenza di due soggetti beneficiari, figli dei disponenti, assunti dalla società per meri compiti **esecutivi**; in sostanza, secondo l'appellante, i due soggetti non avrebbero potuto condizionare le scelte societarie, tanto più che si era successivamente disposta la **risoluzione** del rapporto lavorativo.

Nella sentenza in commento il Consiglio di Stato rileva innanzitutto che l'interdittiva prefettizia antimafia costituisce una **misura preventiva** volta a colpire l'azione della criminalità organizzata, impedendole di avere rapporti contrattuali con la pubblica amministrazione e che, trattandosi di una misura a carattere preventivo, prescinde dall'**accertamento** di singole responsabilità penali nei confronti dei soggetti i quali, nell'esercizio di attività imprenditoriali, hanno rapporti con la **pubblica amministrazione**. Tale valutazione costituisce espressione di ampia **discrezionalità** che può essere assoggettata al sindacato del giudice amministrativo solo sotto il profilo della sua logicità in relazione alla **rilevanza** dei fatti accertati.

D'altro canto, essendo il potere esercitato espressione della logica di **anticipazione** della soglia di difesa sociale, la misura interdittiva può essere sorretta da elementi sintomatici e indiziari del **pericolo** che possa verificarsi il tentativo di ingerenza nell'attività imprenditoriale da parte della criminalità organizzata.

Con riferimento al caso specifico, il Consiglio di Stato riconosce che, **in astratto**, l'atto istitutivo del trust in esame, non prestava il fianco al pericolo di infiltrazioni della criminalità organizzata, venendosi effettivamente a determinare un **distacco** della nuova compagine sociale da quella vecchia, anche considerata la qualità dei soggetti individuati come trustee e come guardiani.

I Giudici rilevano tuttavia che, in concreto, devono essere approfondite e adeguatamente considerate sia l'evidente **derivazione** del trust dalla società già destinataria di informativa antimafia, sia la **connessione** esistente tra la precedente società e la nuova compagine societaria; la sussistenza di un legame tra le due diverse compagini sociali è inoltre resa particolarmente **evidente** dalla circostanza che quest'ultima annovera tra i propri dipendenti i due soggetti figli dei disponenti. **Per tali motivi Il Consiglio di Stato ritiene legittimo il provvedimento prefettizio e rigetta l'appello.**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Quale sorte per i fondi tassati nelle operazioni societarie straordinarie?

di Fabio Landuzzi

Nei bilanci delle società è frequente riscontrare la presenza di **fondi tassati**, ovvero di fondi iscritti al passivo e **creati mediante accantonamenti transitati** negli esercizi precedenti **nel conto economico** annuale ed **oggetto di variazione in aumento** ai fini Ires e, spesso, anche ai fini Irap. Si tratta di posizioni che determinano le cd. **“differenze temporanee positive”** ossia differenze fra il risultato economico di bilancio ed il risultato imponibile destinate nel tempo a riassorbirsi; di conseguenza, sono **partite suscettibili** di produrre l'iscrizione in bilancio **di imposte anticipate**. Esempi di fondi di questo tipo si riscontrano sia in **poste rettificative del valore di elementi attivi**, come nel caso dei **fondi per svalutazione crediti** (per la quota eccedente l'ammontare deducibile ex articolo 106 del Tuir) e dei **fondi per svalutazione magazzino** o per perdite su commesse pluriennali, e sia in poste iscritte a fronte di **spese e rischi futuri** come i **fondi garanzia**, i **fondi per liti in corso**, ecc.

Quando la società partecipa ad **operazioni straordinarie** che comportano il **trasferimento, diretto od indiretto, dell'azienda** o di un suo ramo nel cui perimetro contabile **sono inclusi tali fondi tassati**, si pone sempre la questione fiscale di definirne il trattamento; **questione fiscale** che, poi, presenta anche dei **riflessi di bilancio** in quanto la conseguenza della sorte tributaria di tali fondi ha **effetti diretti sull'iscrizione delle imposte anticipate** ad essi connesse.

Al riguardo, per inquadrare la fattispecie in modo sistematico occorre distinguere fra due grandi **categorie di operazioni societarie straordinarie**:

- Le **operazioni “realizzative”**, ovvero quelle il cui compimento determina sotto il profilo fiscale il “realizzo” delle plus e minusvalenze latenti; e
- Le **operazioni “non realizzative”**, ovvero quelle che, vuoi per finzione fiscale, o vuoi per derivazione civilistica, sono **neutrali** e quindi non determinano alcuna alterazione dei valori trasferiti dal dante causa all'avente causa.

Ebbene, nel novero delle **operazioni straordinarie “realizzative”** rientra oggi esclusivamente la **cessione di azienda** o di **ramo di azienda**. In questo caso, quindi, se nelle poste del passivo che compongono il compendio aziendale trasferito sono inclusi **fondi tassati**, gli stessi hanno **l'effetto di diminuire il valore fiscale** – in capo al cedente – **dell'azienda trasferita**; di conseguenza, definito un determinato prezzo di cessione, ed a parità di ogni altra condizione,

la cessione determinerà **una plusvalenza fiscale minore rispetto a quella contabile** (od una minusvalenza fiscale maggiore di quella contabile), consentendo al cedente di operare **una variazione in diminuzione ai fini Ires** di ammontare pari ai fondi tassati esistenti alla data di efficacia della cessione e trasferiti al cessionario; questa **variazione non rileverà ai fini Irap**, poiché per il tributo regionale non sono rilevanti le plus e minusvalenze dovute alla cessione di azienda. **Contabilmente**, quindi, il **cedente dovrà azzerare le imposte anticipate** iscritte in relazione a questi fondi tassati; il **cessionario**, dal suo lato, **assumerà i fondi in versione non più tassata**, così che il loro eventuale futuro utilizzo dovrà concorrere a tassazione.

Nel caso delle **operazioni straordinarie “non realizzative”** (**conferimento di azienda, fusione e scissione**), non si determinata invece alcun effetto di assorbimento delle differenze temporanee associate ai fondi tassati. Pertanto, i **fondi tassati** che sono inclusi nel perimetro contabile dell'azienda conferita, **sono assunti** ai sensi dell'articolo 176, comma 1, del Tuir, **per lo stesso valore dal soggetto conferitario** il quale, al momento del **successivo utilizzo del fondo**, avrà quindi diritto ad effettuare la **variazione in diminuzione** del reddito; e ciò potrà valere **sia ai fini Ires che ai fini Irap**, a seconda della natura del fondo e quindi della posta a cui lo stesso si riferisce. Di conseguenza, sotto il profilo contabile, il **conferitario avrà titolo di conservare le imposte anticipate** trasferitegli dal conferente in connessione all'azienda apportata.

Analoga conclusione vale anche nei casi di **fusione e di scissione** societaria, laddove il **principio di continuità dei valori fiscali** trova piena applicazione con il subentro dell'avente causa (società incorporante o risultante dalla fusione, e beneficiaria della scissione) nelle posizioni soggettive del dante causa (società fusa o incorporata, e società scissa).