

Edizione di mercoledì 4 maggio 2016

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Trasformazione “progressiva” da Snc a Srl: effetti sui soci](#)

di **Fabio Landuzzi**

BILANCIO

[Pubblicata la bozza dell'OIC 24: prima applicazione agevolata](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

[La fatturazione delle coop. per conto dei soci](#)

di **Luigi Scappini**

DICHIARAZIONI

[La detrazione per le spese di intermediazione immobiliare](#)

di **Leonardo Pietrobon**

IMU E TRIBUTI LOCALI

[I fabbricati costruiti dall'impresa sono assoggettati alla Tasi](#)

di **Sandro Cerato**

BACHECA

[Le pene accessorie applicabili ai reati tributari, i reati doganali e focus sulla responsabilità penale del professionista](#)

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Trasformazione “progressiva” da Snc a Srl: effetti sui soci

di **Fabio Landuzzi**

La **trasformazione “progressiva”** – ovvero da società non soggetta ad Ires a società soggetta, tipicamente la trasformazione da Snc a Srl – deve essere attentamente considerata nella prospettiva della **posizione fiscale dei soci**.

È infatti pacifico che le **riserve costituite con utili realizzati nel periodo ante trasformazione**, già imputati e tassati per trasparenza in capo ai soci, **non concorrono a formare l'imponibile** nel caso della loro successiva **distribuzione**, alla sola condizione posta dall'art. 170, co. 3, del Tuir, della **iscrizione in bilancio con indicazione della loro origine**; allo stesso modo, nessun effetto fiscale sarà prodotto dalla loro eventuale **imputazione al capitale sociale** della trasformata Srl.

Tale impostazione di fondo, che corrisponde ad un equo principio di simmetria fiscale, vale anche nel caso in cui il percipiente dei dividendi formati con utili ante trasformazione sia un **soggetto diverso da colui che li ha tassati** per trasparenza al momento della loro realizzazione; questo principio ha infatti trovato una conferma esplicita nella disciplina del **regime di trasparenza fiscale**, sia nell'art. 8, co. 1, del D.M. 23 aprile 2004 e sia nella circolare n. 49/2004.

Affinché questa simmetria funzioni, è solamente richiesto che le riserve formate con utili ante trasformazione siano **iscritte separatamente nel bilancio** della trasformata Srl; in difetto, quindi, queste riserve saranno soggette al regime ordinario di tassazione delle riserve di utili nelle società di capitali.

Con riguardo alle **modalità** con cui adempiere a questa **separata indicazione**, nella prassi si sono riscontrate **tesi diverse**: da chi sostiene che l'indicazione deve **dare atto del periodo di formazione**, a quanti – in modo condivisibile – ritengono **sufficiente l'indicazione della natura degli utili** (ad esempio: riserva di utili ex Snc), ed infine a coloro che ritengono sufficiente che questo dettaglio sia fornito nella Nota integrativa. È poi più che opportuno che la separata indicazione venga **mantenuta in tutti i bilanci**, anche successivi al primo immediatamente successivo la trasformazione.

La particolare natura di queste riserve di utili, che le rende quindi scevre da qualsivoglia effetto impositivo in caso di loro distribuzione, fa sì che ad esse si possa ritenere **non applicabile la presunzione di preventiva distribuzione di utili** di cui al comma 1 dell'art. 47 del Tuir. Allo stesso modo, in caso di coesistenza di riserve di utili ante trasformazione e di riserve formate con utili successivi, non pare sia operante **alcun ordine prioritario di distribuzione**,

essendo invece libera scelta dell'assemblea decidere da quali riserve “pescare” la formazione del *quantum* distribuito ai soci a titolo di dividendo.

Una fattispecie particolare riguarda poi il trattamento del cd. “**utile interinale**” ossia il risultato prodotto nel periodo compreso fra il primo giorno dell'esercizio di efficacia della trasformazione e la data di efficacia della trasformazione; infatti, se dal punto di vista fiscale la trasformazione progressiva determina la **formazione di due distinti periodi d'imposta** (quello **ante trasformazione**, il cui utile sarà **soggetto ad Irpef** per trasparenza in capo ai soci; e quello **post trasformazione**, il cui sarà **soggetto ad Ires** in capo alla società), **dal punto di vista civilistico**, la società conserva **un unico esercizio sociale** al termine del quale predisporrà **un unico bilancio** d'esercizio annuale – con durata 1/1 – 31/12 – riferito alla trasformata Srl.

Ebbene, dal bilancio annuale emergerà **un unico utile civilistico**, il quale contiene però **due distinte componenti fiscali** di cui una sarà riferita all'imponibile già tassato per trasparenza sui soci. È evidente che se non si tenesse distinta questa quota di risultato, la sua successiva distribuzione ai soci comporterebbe in capo a costoro una **doppia imposizione**: la prima volta, come Irpef in trasparenza; la seconda volta, come dividendo da Srl.

Per evitare questo iniquo fenomeno, è quindi consigliabile **fornire nel bilancio dell'esercizio** della trasformazione una **separata indicazione dell'imponibile fiscale prodotto nel periodo ante trasformazione** così da poterlo distinguere dalla quota di utile prodotto nella frazione di periodo successivo ascrivibile alla Srl (e quindi soggetto ad Ires).

BILANCIO

Pubblicata la bozza dell'OIC 24: prima applicazione agevolata

di **Alessandro Bonuzzi**

Le **regole di prima applicazione del nuovo OIC 24** puntano a **facilitare** al massimo la fase di transizione. Infatti, fatte salve alcune eccezioni, le società possono scegliere di applicare il nuovo principio contabile **prospettivamente**.

È quanto emerge dalla **bozza** della rinnovata versione dell'OIC 24 pubblicata ieri per la **consultazione** sul sito dell'Organismo italiano di contabilità, al fine di tener conto delle novità introdotte nell'ordinamento nazionale dal D.Lgs. 139/2015 con decorrenza dai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016.

In particolare, il nuovo documento recepisce l'introduzione delle novelle legislative concernenti l'eliminazione, dalla voce dello stato patrimoniale BI2, dei riferimenti ai costi di ricerca e pubblicità, e le modifiche alla norma relativa alla determinazione della vita utile dell'avviamento e dei costi di sviluppo.

Nel paragrafo dedicato alle **disposizioni di prima applicazione**, viene stabilito che i **costi di ricerca**, capitalizzati in esercizi precedenti all'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2015, continuano, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, ad essere iscritti nella voce **BI2 Costi di sviluppo** se soddisfano i relativi criteri per la capitalizzazione.

Diversamente, i costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, devono essere **eliminati** dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale.

Il meccanismo è previsto in modo analogo anche per i **costi di pubblicità**; quelli precedentemente capitalizzati ai sensi dell'OIC 24 aggiornato nel 2015, se soddisfano i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento, possono essere riclassificati, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, **dalla voce BI2 alla voce BI1 Costi di impianto e di ampliamento**.

I costi di pubblicità, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e di ampliamento, invece, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono **eliminati** dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale.

Al riguardo, si precisa che, in linea generale, sia i costi di sviluppo sia i costi di impianto e di ampliamento **possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se**:

- è dimostrata la loro **utilità futura**;
- esiste una **correlazione oggettiva** con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
- è stimabile con ragionevole certezza la loro **recuperabilità** che va stimata dando prevalenza al principio della prudenza.

Peraltro, tali costi sono iscrivibili solo con il consenso del **collegio sindacale**, ove esistente. La bozza poi prevede altri requisiti specifici e distinti per categoria.

Da ultimo, per quanto riguarda l'**avviamento**, si prevede che le disposizioni relative all'ammortamento debbano essere applicate **retroattivamente** così come previsto dall'OIC 29.

Sul punto, si ricorda che, secondo la nuova norma, l'ammortamento dell'avviamento deve essere effettuato secondo la sua **vita utile**.

Tuttavia, ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del D.Lgs. 139/2015, anche qui è prevista un'applicazione agevolata. Infatti, la società può **scegliere** di non applicare le nuove regole se l'avviamento era iscritto in bilancio prima dell'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Nel caso in cui la società si avvalga dell'applicazione prospettica, essa continua a contabilizzare l'avviamento in conformità al **precedente principio**. Occorre fare menzione della scelta in **nota integrativa**.

IVA

La fatturazione delle coop. per conto dei soci

di **Luigi Scappini**

La **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 5849 del 24 marzo 2016**, affronta i rapporti tra **cooperativa agricola** e soci, con particolare riferimento all'onere della fatturazione con cui viene certificato il passaggio dei beni, affermando, correttamente, il principio di diritto per cui “*In caso di cessione di prodotti agricoli a cooperativa da parte dei soci produttori, la facoltà di emissione di autofattura in capo alla cooperativa è volta a surrogare l'inerzia dei soggetti passivi conferenti, di guisa che, qualora entro il termine di quattro mesi procedano alla fatturazione, nessun illecito da ritardo è configurabile nei confronti della cooperativa*”.

La diatriba nasce dalla facoltà prevista dall'articolo 34, comma 7, DPR 633/1972, ai sensi del quale, nei rapporti intercorrenti tra socio e cooperativa, nel contesto di un **conferimento** di beni, “*L'obbligo di emissione della fattura può essere adempiuto dagli enti stessi **per conto dei produttori agricoli conferenti**; in tal caso a questi è consegnato un esemplare della fattura ai fini dei successivi adempimenti prescritti nel presente titolo*”.

In tal caso, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la **circolare 6/E/1994**, la cooperativa, per tali fatture, dovrà utilizzare una numerazione specifica, caratterizzata da un differente numero seriale rispetto a quello delle fatture emesse in proprio, inoltre, deve procedere all'annotazione nel registro degli acquisti.

Il **socio** al contempo dovrà procedere all'annotazione delle fatture emesse per suo conto da parte della cooperativa nel proprio registro delle fatture emesse, provvedendo a numerarle con una propria numerazione progressiva.

Si ricorda anche come, per effetto di quanto previsto dal D.M. 15 novembre 1975, è previsto che per le cessioni di beni, il cui **prezzo è commisurato ad elementi non ancora conosciuti** alla data di effettuazione dell'operazione, la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello in cui i suddetti elementi sono noti o il prezzo è stato comunque determinato.

Nelle cooperative, di prassi, il prezzo viene determinato dopo l'approvazione del **bilancio**. Sul punto, l'Amministrazione finanziaria, con la datata **risoluzione n.601619 del 18 giugno 1990**, ha precisato come in tal caso “*la fattura può essere differita al mese successivo a quello di approvazione del bilancio con applicazione dell'aliquota vigente all'atto della vendita del prodotto da parte della cooperativa, se la vendita è avvenuta anteriormente alla determinazione del prezzo, ovvero con applicazione dell'aliquota vigente al momento di emissione della fattura (o del pagamento del corrispettivo) se la fattura è stata emessa prima della determinazione del prezzo*”.

Tornando all'oggetto della sentenza, la contestazione dell'Agenzia delle entrate nasceva dalla **mancata fatturazione della cooperativa**; tuttavia, come correttamente evidenziato dai giudici di legittimità, la possibilità di procedere alla fatturazione del conferimento da parte della cooperativa è una mera **facoltà** concessa e non un obbligo e, soprattutto, elemento focale è ricordare come **debitore di imposta è e rimane, a prescindere da quanto previsto al comma 7 richiamato, il cedente, nel nostro caso conferente, dei beni**. In altri termini, questo sta a significare che il soggetto tenuto, ai sensi dell'articolo 21, DPR 633/1972 ad emettere regolare fattura è il socio conferente e non la cooperativa che risulta incisa dalla rivalsa.

La cooperativa non risulta essere in alcun modo soggetto passivo, risultando sempre e comunque, nell'ambito del rapporto con il socio, la cessionaria.

La cooperativa, in merito all'eventuale mancata fatturazione degli acconti e/o saldi erogati ai soci, dovrà, onde evitare l'applicazione delle sanzioni amministrative di cui all'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, previste nella misura pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro 250, procedere alla **regolarizzazione dell'operazione** secondo una delle seguenti modalità:

- in caso di mancato ricevimento della fattura, nel termine di 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il 30° giorno successivo, un **documento in duplice esemplare** dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21, DPR 633/1972, relativo alla fatturazione delle operazioni;
- nel caso, al contrario, di ricevimento di una fattura irregolare, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, in questo caso entro il 30° giorno successivo a quello della sua registrazione, un **documento integrativo in duplice esemplare** recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Ecco che allora, la cooperativa avrà tempo, nel caso di mancato invio da parte del socio di copia della fattura, **quattro mesi** per procedere all'emissione di un'autofattura con conseguente consegna all'ufficio competente.

Nel caso di specie, **nessuna sanzione o inadempimento** era imputabile alla cooperativa in quanto, gli effettivi soggetti passivi – i soci conferenti – avevano provveduto, sia pure in ritardo di un mese, a emettere regolare fattura per i pagamenti degli acconti relativi al mese precedente.

DICHIARAZIONI

La detrazione per le spese di intermediazione immobiliare

di **Leonardo Pietrobon**

Secondo quanto stabilito dal **comma 1, lettera b-bis**, dell'**articolo 15 del D.P.R. n. 917/1986**, dall'imposta lorda può essere detratto un importo pari al 19 per cento dei compensi corrisposti ai soggetti di **intermediazione immobiliare** per l'acquisto delle **unità immobiliare da adibire ad abitazione principale**.

Nel corso del 2012 l'Agenzia delle entrate, con **la circolare n. 19/E/2012**, ha ribadito, che, ai fini della detrazione in esame la circostanza che la **dimora abituale non coincida con la residenza** può essere oggetto di **apposita dichiarazione resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000**; in caso di dichiarazione mendace si applicano le sanzioni penali di cui all'articolo 76 del medesimo D.P.R. n. 445/2000.

La detrazione in commento spetta, secondo quanto indicato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 34/E/2008, **non solo per l'acquisto della proprietà, ma anche per l'acquisto di diritti reali minori** (quali ad esempio l'usufrutto) a condizione che l'immobile sia adibito ad abitazione principale.

Dal punto di vista "numerico" la detrazione si applica su un importo non superiore a 1.000,00 euro e la possibilità di portare in detrazione tale onere si esaurisce in un unico anno di imposta.

Se l'acquisto è **effettuato da più proprietari**, la detrazione, nel limite citato, **deve essere ripartita tra i comproprietari in ragione delle percentuali di proprietà** anche se la fattura è intestata ad un solo comproprietario (circolare n. 34/E/2008, risposta 13).

Dal punto di vista documentale, la spesa di intermediazione immobiliare deve essere documentata mediante:

1. **fattura emessa dal mediatore immobiliare;**
2. **copia del rogito notarile** relativo alla compravendita dell'immobile nel quale sono riportati:
 - l'ammontare della spesa sostenuta per l'attività di mediazione,
 - le analitiche **modalità di pagamento** della stessa e
 - il **numero di partita IVA** o del codice fiscale **dell'agente immobiliare** (articolo 1, comma 48, Legge n. 296/2006).

L'Agenzia delle entrate con la **risoluzione 30.01.2009 n. 26 e la circolare 1.07.2010 n. 39**, risposta 1.1, ha precisato che **se viene pagato**, a seguito della stipula del preliminare di vendita, **all'Agenzia immobiliare il compenso dell'intermediazione, la spesa può essere portata in detrazione** nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui la stessa è stata sostenuta, a condizione che tale preliminare risulti regolarmente registrato. Nel caso in cui l'acquisto non vada a buon fine, il contribuente sarà tenuto poi a restituire la relativa detrazione con la prima dichiarazione dei redditi. Di conseguenza per concedere la detrazione occorrerà **prendere visione del preliminare di vendita registrato**.

Con la **circolare 20/E/2011** l'Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito ad alcune questioni legate agli aspetti documentali della detrazione. In particolare, l'Agenzia ha chiarito che nei casi di:

1. **fattura intestata ad un solo proprietario**, ma immobile in comproprietà è necessario integrare la fattura con i dati anagrafici del comproprietario mancante;
2. **fattura cointestata al proprietario e ad un altro soggetto**, ma immobile intestato ad un solo proprietario è necessario che in fattura venga specificato che l'onere è stato sostenuto solo dal proprietario;
3. **fattura intestata ad un soggetto non proprietario** l'onere è indetraibile.

Infine, dal punto di vista dichiarativo, anche per i redditi relativi all'anno d'imposta 2015 la stessa detrazione trova indicazione sia nel modello **730/2016**, nel **quadro E rigo E8** con indicazione del codice 17, e sia nel **modello Unico PF**, nel **quadro RP rigo 8** con codice 17.

IMU E TRIBUTI LOCALI

I fabbricati costruiti dall'impresa sono assoggettati alla Tasi

di **Sandro Cerato**

I **fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita**, fino a quando permane tale destinazione, sono **esonerati dall'Imu**, ma, da quest'anno, sono **assoggettati al pagamento della Tasi**. Di fatto, ai sensi dell'articolo 13, comma 9-*bis*, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, a decorrere **dal 1° luglio 2013**, risultano **esenti dall'Imu** i *“fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati”*. Ne consegue che, ai fini della non tassazione, devono essere rispettati determinati requisiti:

- gli **immobili devono essere classificati come “fabbricati”** e non come “aree fabbricabili”. Infatti le aree fabbricabili sono ordinariamente tassabili, sia prima dell'inizio dei lavori di edificazione, sia nel corso degli stessi. Si ricorda, infatti, che l'immobile in corso di costruzione deve essere inquadrato nella fattispecie delle aree edificabili;
- i **soggetti esonerati** sono le **imprese costruttrici**, anche se non necessariamente deve trattarsi di immobiliari di costruzione. L'agevolazione in esame, infatti, spetta all'impresa che ha costruito il fabbricato, anche se l'attività di costruzione non risulta essere l'attività tipica dell'impresa stessa. Inoltre, si intendono imprese costruttrici anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l'esecuzione dei lavori;
- il presupposto per il riconoscimento dell'esonero è il fatto che il **fabbricato** sia **destinato alla vendita e che non sia locato**.

Ai fini della **Tasi**, la **Legge di Stabilità per il 2016** ha aggiunto, al comma 678, dell'articolo 1, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, il seguente periodo: *“Per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, l'aliquota è ridotta allo 0,1 per cento. I comuni possono modificare la suddetta aliquota, in aumento, sino allo 0,25 per cento o, in diminuzione, fino all'azzeramento”*. Ne deriva che i fabbricati in esame **divengono assoggettati alla Tasi** attraverso la previsione di una specifica **aliquota ridotta allo 0,1 per cento**, purché siano rispettati i medesimi requisiti previsti dalla normativa Imu. Ora, quindi, sono stati fugati i dubbi sorti negli anni passati (**2014 e 2015**) quando la maggior parte delle imprese costruttrici non versavano la Tasi uniformandosi alla disciplina Imu. Infatti, nelle annualità precedenti si è sempre ritenuto che un fabbricato inutilizzato non dovesse essere assoggettato alla Tasi (quale **acronimo di “tassa sui servizi indivisibili”**) in quanto **impossibilitato alla fruizione dei servizi offerti dal Comune di ubicazione**. Si ritiene che la nuova previsione normativa possieda **“forza novativa”** e, pertanto, comporti **l'esonero della Tasi per il passato**, anche se, sicuramente, proprio a fronte di detta disposizione, alcuni Comuni non mancheranno di chiedere il **recupero della tassa per gli anni 2014 e 2015**.

BACHECA

Le pene accessorie applicabili ai reati tributari, i reati doganali e focus sulla responsabilità penale del professionista

di Euroconference Centro Studi Tributari

[L'incontro formativo](#) prevede un'attenta e puntuale disamina delle disposizioni comuni a tutti i delitti tributari regolati dal D.Lgs. n. 74/2000; in tal senso, si analizzeranno, ad esempio, le norme sulle pene accessorie, sulla confisca e sulle cause di non punibilità. Inoltre, è previsto un focus specifico sulla responsabilità del professionista. La giornata si innesta in un più ampio percorso specialistico di ben sei giornate complessive finalizzato a fornire ai professionisti e ai responsabili fiscali di azienda un aggiornamento completo e sistematico in relazione alle norme penal-tributarie nazionali, contenute nel D.Lgs. 74/2000 che di recente ha subito un rilevante intervento di riforma ad opera del D.Lgs. 158/2015.

PROGRAMMA

- Le pene accessorie: art. 12
- La confisca: art. 12 bis
- Le cause di non punibilità. il pagamento del debito tributario: art. 13
- Le circostanze del reato e il patteggiamento: art. 13 bis
- La responsabilità penale del professionista
- Circostanza attenuante. riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario: art. 14
- Causa di non punibilità per obiettiva incertezza normativa: art. 15
- La prescrizioni dei reati tributari: termini ed interruzione, art. 17
- Gli interventi di riforma operati dal D.Lgs. n. 158 del 2015

SEDI E DATE

Verona – DB Hotel – 20/05/2016

CORPO DOCENTE

Luigi Ferrajoli – Avvocato – Dottore Commercialista